

LE REGIME FISCAL DE LA PROFESSION MEDICALE

par

H. DUFOUR

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le 15 Mars 1938, à 14 heures

MEMBRES DU JURY

Président de thèse : **M. ALLIX**

Assesseurs : **MM. AFTALION, LESCURE**

PARIS — 5^e

LIBRAIRIE TECHNIQUE ET ÉCONOMIQUE

3, Rue Soufflot, 3

1938

**LE RÉGIME FISCAL
DE LA PROFESSION MÉDICALE**

LE REGIME FISCAL DE LA PROFESSION MEDICALE

par

H. DUFOUR

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue le 15 Mars 1938, à 14 heures

MEMBRES DU JURY

Président de thèse : M. ALLIX

Assesseurs : MM. AFTALION, LESCURE

PARIS — 5^e

LIBRAIRIE TECHNIQUE ET ÉCONOMIQUE

3, Rue Soufflot, 3

1938

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX. — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.*
- ALLIX ET LECERCLÉ. — *L'impôt sur le revenu.*
- APPLETON (Paul) ET SALAMA (Marcel). — *Le droit médical.*
- BERTHÉLEMY. — *Traité élémentaire de droit administratif.*
- BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général.*
- CAPITANT (Henri) ET CUCHE (Paul). — *Précis de législation industrielle.*
- DESSART. — *La contribution des patentes.*
- DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement.*
- DURAND ET BOURREL. — *Les impôts sur les revenus. Questions litigieuses.*
- FIESCHI-VIVET (Jean). — *La réforme de l'impôt des patentes. (Thèse, Paris, 1935).*
- GUÉRANDEL. — *L'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.*
- HAURIUO. — *Précis de droit administratif et de droit public.*
- JEANTET, FAGE ET PALOMÈRE. — *Guide fiscal des médecins, des dentistes et des pharmaciens.*
- LEMERCIER DE JAUVELLE. — *Répertoire général des Contributions directes.*
- MINISTÈRE DES FINANCES. — *Notions élémentaires sur les impôts directs.*
— *Renseignements statistiques relatifs aux impôts directs (publication annuelle).*
- PIC (Paul). — *Traité élémentaire de législation industrielle.*
- ROSIER (Camille). — *Traité théorique et pratique de législations fiscale.*
- TARDIEU. — *Traité théorique et pratique des patentes.*
- THALLER ET PERCEROU. — *Traité élémentaire de droit commercial.*
- WAHL. — *Traité de droit fiscal.*
- « *Income tax on law and practice* », par Cecil A. NEWPORT ET RONALD STAPLES, membres de l'Institut de taxation. (Londres, Sweet et Maxwell, Ltd).
- L'imposition des entreprises étrangères et nationales*, Société des Nations. Genève, 1933.
- Bulletin de statistique et législation comparée* (Ministère des Finances).
- Bulletin des Contributions directes et du Cadastre.* (Imprimerie Dupont).
- Circulaires et instructions de l'administration des Contributions directes.*
- Circulaires et instructions de l'administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.*
- Journal officiel* (débat parlementaires et annexes).
- Revue des Contributions et de l'Enregistrement.*

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

C. E.	— Arrêt du Conseil d'Etat.
Cass.	— Arrêt de la Cour de Cassation.
Circ.	— Circulaire de l'administration.
D.	— Recueil périodique Dalloz.
D. H.	— Recueil hebdomadaire Dalloz.
D. P.	— Recueil périodique Dalloz.
Gaz. Pal.	— Gazette du Palais.
Gaz. Trib.	— Gazette des tribunaux.
Instr.	— Instruction de l'administration.
J. O.	— Journal officiel.
Lebon	— Recueil Lebon des arrêts du Conseil d'Etat.
Rép. Min.	— Réponse ministérielle à une question écrite posée par un membre du parlement.
T. A.	— Traité alphabétique des droits d'enregistrement.

INTRODUCTION

Le déficit budgétaire, chronique depuis la guerre de 1914, accru par une crise économique exceptionnelle, rend plus nécessaire que jamais une révision de notre système fiscal.

A chaque crise financière cette révision est mise à l'ordre du jour, des commissions se réunissent, déposent des rapports, le législateur vote hâtivement des textes nouveaux, ou bien se dessaisit de ses pouvoirs au profit du Gouvernement qui, par décrets-lois, réalise les réformes paraissant les plus urgentes.

Amélioration de l'assiette de l'impôt, aménagement du régime des exemptions et des abattements à la base, aggravation des pénalités, création de taxes nouvelles, lutte contre la fraude, ces dernières années sont pleines de ces mesures, la plupart du temps fragmentaires et parfois sans grande efficacité pratique.

Mais parmi tous les impôts qui composent notre système fiscal, il en est un pour lequel le désir de réformes a été particulièrement tenace; c'est l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Les médecins et les contribuables exerçant une profession libérale peuvent se vanter de n'inspirer aux pouvoirs publics qu'une confiance bien limitée au point de vue de la sincérité de leurs déclarations.

Le contrôle en ce qui les concerne s'est resserré de plus en plus.

Les contribuables furent tout d'abord tenus, par application de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1925, d'indiquer sur leur déclaration annuelle non plus seulement comme auparavant le montant net du bénéfice réalisé, mais encore le chiffre des recettes et des dépenses professionnelles.

En vertu de l'article 6 de cette même loi, les employeurs

durent déclarer chaque année les honoraires qu'ils avaient versés à l'occasion de l'exercice de leur profession.

Puis la loi du 4 avril 1926 institua une commission spéciale siégeant au chef-lieu de chaque département et ayant pour mission d'arbitrer les différends qui surviennent entre l'Administration et les contribuables.

Les pouvoirs de cette commission ont été considérablement renforcés par la loi du 28 février 1933. Alors qu'antérieurement à cette loi la commission n'était que « consultative » et se bornait par suite à donner des avis qui pouvaient ne pas être suivis, le texte légal précité la transforme en véritable agent de taxation dont les décisions s'imposent à l'Administration.

Mais, fait plus grave, les décisions qu'elle rend bénéficient auprès des tribunaux administratifs d'une présomption d'exactitude qui a pour effet de mettre le fardeau de la preuve à la charge du contribuable.

Enfin, la loi du 23 décembre 1933 oblige les redevables à tenir un livre journal présentant le détail de leurs recettes professionnelles.

Ces diverses mesures, inspirées du désir louable de combattre la fraude, ont-elles réellement produit les effets qu'on en attendait ?

Il est certes très difficile de répondre à cette question de façon précise.

D'après les statistiques publiées chaque année (1), le rendement de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est en accroissement presque constant, ainsi que le montre le tableau suivant :

(1) Renseignements statistiques relatifs aux impôts directs, exercice 1936, 47^e année. — Imprimerie Nationale.

Exercices au cours desquels les rôles ont été émis	Produit des rôles	Exercices au cours desquels les rôles ont été émis	Produit des rôles
1918	3.374.941	1928	163.983.068
1919	5.584.779	1929	180.739.557
1920	13.992.363	1930	191.252.511
1921	42.910.756	1931	207.906.190
1922	48.939.867	1932	202.415.094
1923	69.445.092	1933	188.661.772
1924	87.126.119	1934	184.284.658
1925	106.125.161	1935	197.311.227
1926	106.235.248	1936	194.558.906
1927	153.680.194	1937	213.752.813

On voit que le produit de l'impôt a presque quintuplé depuis l'année 1921.

Remarquons cependant que cet accroissement provient dans une large mesure de l'augmentation du taux de l'impôt.

Ce taux, que la loi originaire du 31 juillet 1917 avait fixé à 3,75 %, a été porté successivement à 6 % en 1920, puis à 7,20 % en 1923, pour atteindre finalement 12 % depuis 1927.

D'autre part on ne doit pas oublier que cet impôt étant établi d'après des valeurs réelles, son rendement doit tout naturellement augmenter parallèlement à la hausse des prix, laquelle résulte elle-même de l'affaiblissement presque continu du pouvoir d'achat de la monnaie.

L'augmentation du produit de l'impôt pourrait ainsi n'être qu'apparente et relative; elle l'est sans aucun doute en grande partie; cependant il est certain que les réformes législatives indiquées ci-dessus ont toutes contribué à en améliorer l'assiette. D'ailleurs certaines d'entre elles, l'institution de la commission de taxation et le livre journal, sont encore de date trop récente pour avoir pleinement produit leurs effets; ce n'est que dans quelques années qu'il sera possible de formuler une appréciation quant à leur efficacité.

Mais dès à présent il faut reconnaître que ces réformes réalisent un progrès notable par rapport à la législation primitive.

Le contrôle qui, sous l'empire de cette législation, était purement illusoire, commence maintenant à prendre corps, et s'il n'est pas encore entièrement satisfaisant, cela résulte moins de l'insuffisance des textes légaux que de la nature même du revenu qu'il s'agit d'imposer, revenu qui se prête mal, en raison des conditions dans lesquelles il est réalisé, aux vérifications du fisc.

A l'inverse en effet du revenu foncier qui peut être facilement connu, du traitement et du salaire qui, pour l'établissement de l'impôt, est déclaré par l'employeur lui-même, du bénéfice commercial qu'il est souvent possible de déterminer par une vérification approfondie de la comptabilité, le bénéfice que procure l'exercice d'une profession libérale ne peut être évalué que d'une façon plus approximative et les moyens véritablement efficaces de le vérifier manquent encore.

Pour la profession médicale notamment, la vérification des recettes est quasi impossible. Ainsi qu'on le verra au cours de cet ouvrage, le contrôleur peut bien avoir connaissance de tous les versements faits au contribuable par les administrations publiques ou par les services concédés, mais ce qu'il ne peut pas vérifier avec certitude, du moins en l'état actuel de la législation, c'est le montant des recettes provenant de la clientèle ordinaire. Il y a là dans les moyens de contrôle du fisc une fissure extrêmement large qui en atténue beaucoup la portée et qui facilite grandement la fraude.

Cependant, à l'heure actuelle, le développement constant des lois d'assistance, l'institution des assurances sociales, la pratique plus répandue de la mutualité, rendent de plus en plus le médecin tributaire, quant à la fixation et au paiement de ses honoraires, non des personnes qu'il soigne, mais d'organismes publics ou privés auxquels les malades sont rattachés pour l'attribution des secours ou pour le remboursement des frais médicaux qu'ils ont exposés.

Or la loi donne expressément à l'administration fiscale le droit d'obtenir de ces divers organismes tous renseignements de nature à permettre l'amélioration du contrôle de l'impôt.

La loi du 5 avril 1928 qui garantit un grand nombre de salariés du risque maladie présente à ce point de vue un immense intérêt, car elle crée pour une partie importante de la population un intermédiaire entre le médecin et le malade. Cet intermédiaire, c'est la caisse primaire, dont le principal rôle est de s'entendre avec les syndicats de médecins au sujet des tarifs d'honoraires applicables et de rembourser ou d'avancer aux assurés une quote-part de leurs frais médicaux.

Les caisses primaires étant soumises au contrôle de l'Etat, l'administration fiscale peut y recueillir des éléments utiles à l'imposition des médecins et, dans les régions ouvrières, les déclarations de ces derniers pourraient, par ce procédé, être efficacement vérifiées.

Ainsi le développement de la législation ouvrière et sociale a dans le domaine fiscal des répercussions bien inattendues.

A la réflexion cependant, ce fait ne saurait surprendre. Dans un système d'impôts basés sur les revenus réels, le fisc est amené, s'il veut déterminer avec certitude les bases de taxation, à connaître les relations d'échange et d'affaires qui ont pour effet de constituer le revenu imposable de chaque contribuable.

Si ces relations sont de nature conventionnelle et contractuelle, beaucoup d'entre elles risquent fort de passer inaperçues.

Si au contraire elles cessent d'être purement subjectives et individuelles pour revêtir un caractère institutionnel et réglementaire, on conçoit que la tâche du fisc se trouve du même coup considérablement simplifiée.

Dans ce cas, en effet, les conditions dans lesquelles ont été effectués les actes productifs de revenu lui sont connues, et il peut en pénétrer le détail s'il a des pouvoirs d'investigation suffisants auprès des organismes par l'intermédiaire desquels ils sont réalisés.

Certes, les opérations purement individuelles constituent toujours la majeure partie des relations de la vie privée; cependant il faut reconnaître que les antiques principes de la liberté des contrats et de la libre concurrence n'ont plus aux yeux du législateur le caractère intangible qu'ils avaient autrefois.

L'intervention de l'Etat dans le domaine privé et dans le domaine économique se fait de jour en jour plus envahissante. La législation sur les loyers, la réglementation des prix, l'attribution de primes à l'exportation, la création d'un Office du Blé sont les principales manifestations récentes de cette intervention, pour ne citer que celles pouvant être utilisées en vue de l'amélioration de l'assiette de l'impôt.

On peut évidemment regretter que le législateur ait à ce point méconnu le principe du libéralisme économique. On peut aussi se demander si certaines de ces mesures ne doivent pas être approuvées en raison des circonstances dans lesquelles elles ont été prises et qui les rendaient indispensables. Mais quelle que soit l'opinion adoptée à ce sujet, ces dispositions législatives ou réglementaires ont, dans la plupart des cas, indirectement pour effet de renforcer l'efficacité du contrôle fiscal, et il est à prévoir que ce contrôle s'exercerait sur des bases entièrement nouvelles si l'affaiblissement des principes individualistes, auquel nous assistons actuellement, se poursuivait dans l'avenir.

*
**

Cette question du contrôle n'est pas la seule qui se pose au sujet de l'application aux médecins des impôts cédulaires sur les revenus.

Ces contribuables sont certes passibles le plus souvent de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales; mais ils peuvent aussi, lorsqu'ils exploitent des cliniques, être également soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux; enfin, s'ils perçoivent un traitement ou un salaire, ils sont redevables de l'impôt cédulaire qui frappe spécialement cette catégorie de revenus.

Nous verrons plus loin les difficultés que soulève parfois la détermination de la cédule applicable et comment elles ont été résolues dans la pratique. Cependant cette question reste éminemment délicate. D'après la loi du 31 juillet 1917 qui a institué en France les impôts cédulaires sur les revenus, le contribuable est soumis à autant d'impôts qu'il dispose de

revenus de nature différente : revenu foncier, bénéfice industriel ou commercial, bénéfice agricole, traitements ou salaires, bénéfice des professions non commerciales.

Le principe de la discrimination des revenus dont dispose un même contribuable ou de l'autonomie des cédules a été consacré par une jurisprudence constante. Chaque revenu est envisagé d'après sa nature propre, indépendamment de la personne qui en bénéficie, pour être soumis à l'impôt qui le frappe spécialement.

Cependant, il faut aussi tenir compte du fait que les impôts cédulaires sont des impôts professionnels; c'est l'exercice habituel de telle ou telle profession qui entraîne l'imposition; par conséquent, si une profession comporte par exemple à la fois des actes de nature commerciale et des actes relevant de la cédule des bénéfices non commerciaux, l'ensemble du profit réalisé doit néanmoins être soumis à un seul impôt cédulaire.

Ce dernier principe, l'imposition du bénéfice professionnel, est un élément de personnalité; la règle de l'indépendance des cédules résulte au contraire de ce que les impôts cédulaires sont éminemment des impôts réels.

Comment concilier ces deux principes contradictoires ?

L'Administration avait tenté de le faire lorsqu'il s'agissait de contribuables imposables aux deux cédules voisines des bénéfices non commerciaux et des traitements ou salaires. Elle se basait sur le fait que les abattements prévus par la loi pour ces deux cédules sont établis *intuitu personnae* et ne doivent par suite bénéficier au contribuable qu'une seule fois.

Bien que s'appuyant sur une idée juste, parfaitement conforme aux principes admis en matière de « minimum d'existence », cette tentative ne pouvait réussir parce qu'elle présentait un caractère extra-légal trop marqué. Une réforme de la législation était nécessaire pour mettre fin dans certains cas au cumul des abattements et déductions à la base qui constituait l'un des vices de notre système fiscal.

C'est dans ce but qu'ont été votés les articles 12 de la loi du 13 juillet 1925 et 8 de la loi du 31 mars 1932.

Ces dispositions, remaniées depuis, font l'objet des articles 100 et 101 du décret du 27 décembre 1934 portant codification de la législation relative aux impôts directs.

..

Les médecins ne sont pas seulement soumis aux impôts cédulaires sur les revenus, ils sont encore redevables de la contribution des patentes.

Or pour ce dernier impôt des réformes récentes ont modifié également les règles d'assiette précédemment appliquées.

Ces réformes ont été réalisées par les décrets-lois des 30 novembre 1934 et 30 octobre 1935.

Alors qu'antérieurement les professions libérales étaient classées dans le tableau D du tarif légal et ne supportaient dès lors que le droit proportionnel, elles sont maintenant transférées dans le tableau A de ce même tarif et sont assujetties par suite au droit fixe.

Il faut reconnaître que cette réforme profonde des droits de patente dus par les contribuables exerçant une profession libérale était justifiée. Elle n'est en réalité qu'une conséquence nécessaire d'une autre réforme, qui a été réalisée par la voie législative. Il s'agit de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation qui, décidée par la loi du 16 avril 1930, a été plusieurs fois ajournée pour n'être finalement appliquée qu'à partir du 1^{er} janvier 1935.

Depuis cette date sont seuls soumis à l'impôt les locaux servant à l'exercice de la profession.

Lorsque ces locaux sont nettement distincts de l'habitation du patentable et font l'objet d'une location séparée, l'application de cette réforme ne donne lieu à aucune difficulté.

Quand, au contraire, et c'est le cas général pour les médecins, les pièces affectées à un usage professionnel forment avec celles consacrées à l'habitation un tout indivisible, et lorsqu'un bail unique s'applique à leur ensemble, il est toujours difficile d'opérer une ventilation de la valeur locative globale entre les éléments imposables et ceux qui ne le sont pas. Cette ventilation ne peut généralement être effectuée

qu'en recherchant dans le voisinage des éléments de comparaison permettant d'apprécier d'une façon suffisamment précise la valeur locative imposable. Mais, ainsi que nous le verrons au cours de cette étude, l'évaluation par comparaison n'est jamais qu'approximative, elle peut souvent être discutée et n'a certes pas le caractère incontestable que présente le chiffre du loyer fixé contradictoirement entre le bailleur et le preneur.

Nul doute que cette disposition nouvelle ne donne lieu à de nombreux litiges et ne contribue à rendre plus délicates les relations existant entre les contribuables et l'Administration.

*
**

Telles sont brièvement exposées les principales remarques que suggère l'examen du régime fiscal de la profession médicale.

Les développements qui suivent sont tout d'abord consacrés à la contribution des patentes et à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux dont les médecins sont habituellement redevables.

Sont ensuite sommairement passés en revue les impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux et sur les traitements et salaires auxquels ils peuvent être parfois soumis à l'occasion de l'exercice de leur profession.

Puis sont examinés les droits de mutation perçus sur les ventes de clientèles ou de fonds de commerce, ainsi que les formalités d'enregistrement et de timbre auxquelles donnent lieu les rapports d'expertise médicale et les certificats délivrés par les médecins.

Enfin figure en dernier lieu un aperçu de quelques législations étrangères.

PREMIÈRE PARTIE

Contribution des patentes

CHAPITRE PREMIER

Historique et caractères généraux

Période antérieure à la loi du 31 juillet 1917

L'origine de la contribution des patentes remonte à la loi des 2-17 mars 1791 qui transforma le régime du commerce et de l'industrie en France. Par cette loi, l'Assemblée Constituante pose le principe nouveau de la liberté du commerce et de l'industrie : « A compter du 1^{er} avril prochain, il sera libre à toute personne de faire tel négoce ou d'exercer telle profession, art ou métier qu'elle trouvera bon ; mais elle sera tenue de se pourvoir auparavant d'une patente ou d'en acquitter le prix suivant les taux ci-après et de se conformer aux règlements de police qui sont ou pourront être faits ».

« Sont abolis les brevets et lettres de maîtrise, les droits perçus pour la réception des maîtrises et jurandes et tous privilèges de profession sous quelque dénomination que ce soit ».

En remplacement de ces divers droits et redevances, la contribution des patentes nouvellement créée était due, sauf exception, par toute personne exerçant une profession commerciale, industrielle et même libérale.

Pour la détermination de la base de l'impôt, le législateur avait eu à choisir entre deux systèmes opposés : ou bien assurer la stricte proportionnalité entre le montant de la cotisation et le bénéfice net de chaque contribuable ou bien se contenter d'évaluer le revenu imposable d'une façon approximative d'après la productivité présumée de l'entreprise ou de la profession autant que celle-ci peut apparaître à l'examen des signes extérieurs.

Par réaction contre l'arbitraire dont l'Ancien Régime avait fait preuve, en vue d'éviter aussi tout ce qui aurait pu ressembler à un privilège de classe, l'Assemblée Constituante adopta le système indiciaire. La loi de 1791 fait en effet du droit de patente une simple taxe établie sur la valeur locative tant de la maison d'habitation du contribuable que de ses ateliers, boutiques ou magasins ; elle ne tient compte de la nature de la profession que dans des cas exceptionnels.

La Convention supprima l'impôt des patentes par décret des 21-22 mars 1793 parce qu'il paraissait faire double emploi avec la contribution mobilière qui était, elle aussi, établie d'après la valeur locative des locaux occupés par le contribuable.

Puis la patente fut rétablie par le décret du 4 thermidor an III, mais sur des bases nouvelles. On tenait compte cette fois de la nature de la profession, ainsi que du chiffre de la population où elle était exercée ; enfin la contribution ne s'appliquait plus qu'au commerce de gros et de détail et non aux arts, métiers et professions. Par suite, les médecins qui, sous le régime établi par la loi de 1791, étaient soumis à cette contribution, s'en trouvaient, de ce fait même, exonérés.

La loi du 1^{er} brumaire an VII en codifiant les dispositions antérieures, rétablit le principe de la généralité de la patente. Est imposable toute personne exerçant une profession non exemptée par la loi ; les professions libérales se trouvent ainsi soumises à nouveau à la contribution.

Par la suite, la loi du 25 avril 1844 prévoit une exemption en faveur des médecins.

Mais cette exemption est supprimée par la loi du 18 mai 1850.

Ce dernier texte met fin aux hésitations du législateur quant au principe de l'assujettissement à l'impôt des personnes exerçant une profession libérale. La patente qui était à l'origine destinée à frapper uniquement le commerce et l'industrie leur est définitivement étendue.

Inconvénients de la patente. — Son improportionnalité

Un des graves défauts de ce système d'imposition, c'est son extrême complication. Elle résulte de ce que de tous les impôts basés sur les signes extérieurs, c'est celui qui combine le plus d'éléments divers.

Ceux qui ont été retenus sont :

- 1° la nature de la profession ;
- 2° le chiffre de la population ;
- 3° l'importance des moyens de production mis en œuvre, nombre des ouvriers, puissance des machines, etc...
- 4° la valeur locative de l'habitation et des locaux professionnels.

Malgré les remaniements fréquents apportés à la législation, l'impôt reste malgré tout très improportionnel aux bénéfices et marque une véritable faillite du procédé indiciaire.

La patente constitue parfois, et c'est son second défaut, une charge très lourde, charge qui, d'une façon générale, n'a cessé d'augmenter en raison de l'accroissement continu des dépenses publiques. Si, avant la guerre, les contribuables s'en accommodaient assez bien, c'est parce que les taux employés étaient relativement modérés. La contribution qui leur était demandée à ce titre se fondait dans l'ensemble des frais généraux et le manque de proportionnalité entre la cotisation et le bénéfice réalisé passait souvent inaperçu. D'autre part, l'application de ce système indiciaire, quel qu'injuste qu'il soit, avait aux yeux des contribuables un avantage certain : ils les mettaient à l'abri des investigations du fisc, conséquence inévitable du procédé de la constatation directe.

La réforme de la loi du 31 juillet 1917

La loi du 31 juillet 1917, en instituant les impôts cédulaires

sur les revenus, a voulu atteindre tous les revenus professionnels sans exception. Corrélativement, elle supprime la contribution des patentes en tant qu'impôt d'Etat. Seul continue à être perçu le produit des centimes départementaux et communaux calculés d'après le principal ancien devenu fictif. La patente est donc actuellement un impôt exclusivement local. Sa suppression totale n'a pu être réalisée en raison de l'impossibilité où l'on s'est trouvé jusqu'à présent pour trouver les ressources de remplacement nécessaires à l'équilibre des budgets locaux.

Cette double imposition à raison du même revenu est en contradiction avec le principe de l'égalité de tous devant les charges fiscales. Elle cadre mal avec le principe posé par le législateur de 1917, principe d'après lequel les revenus sont répartis entre diverses cédules suivant leur nature pour être taxés séparément.

Mais si profonde qu'ait été la réforme réalisée à cette époque, elle ne pouvait faire table rase de notre ancienne législation.

Comme tous nos anciens impôts directs, la patente comportait en effet outre le principal perçu au profit de l'Etat, le produit des centimes additionnels votés en plus ou moins grand nombre par le Conseil Général et par le Conseil municipal. L'impôt local étant ainsi établi d'après les mêmes bases que l'impôt d'Etat, il était très difficile à ce dernier de réformer son système d'impôts en raison des répercussions qui en résulteraient dans les finances locales.

Logiquement, il eut été nécessaire avant d'aborder la réforme des impôts d'Etat, de supprimer les liens qui les rattachaient aux impôts locaux en remplaçant les centimes additionnels par diverses contributions ou taxes indépendantes perçues exclusivement au profit du département et de la commune.

C'est cependant la méthode inverse qui a été suivie. A la suite des travaux d'une commission extra-parlementaire, le Ministre des Finances déposa, en mars 1909, un projet de réforme des finances locales ; mais ce projet ne vint jamais en discussion, le Parlement ayant décidé de n'aborder le pro-

blème des impôts locaux qu'après le vote des nouveaux impôts d'Etat ; les centimes additionnels à la contribution des patentes furent ainsi temporairement maintenus par l'article 44 de la loi du 31 juillet 1917.

Dans l'esprit du législateur cet état de choses ne devait être que provisoire. Le rapporteur de la Commission de législation fiscale était à ce sujet des plus catégorique : « La mesure transitoire qui vous est proposée doit être brève ; il conviendra de réaliser très prochainement par une transformation complète un système d'ensemble pour nos impositions locales comme pour nos impôts d'Etat » (1).

Cependant le régime transitoire institué en 1917 subsiste encore actuellement, bien que tout le monde reconnaisse la nécessité de lui substituer un système d'impôts locaux, spéciaux et indépendants.

(1) Doc parl., Ch Sess. ord., 1917, annexe N° 3944, p. 474, col. 3.

CHAPITRE II

Conditions d'imposition à la patente

Suivant l'article 257 du décret du 27 décembre 1934 portant codification générale de la législation relative aux impôts directs, « Tout individu, français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par le présent code est assujetti à la contribution des patentes ».

D'autre part, l'article 261 du même code dispose : « Les commerces, industries et professions non dénommés dans les tableaux annexés au présent code n'en sont pas moins assujettis à la patente. Les droits auxquels ils doivent être soumis sont réglés d'après l'analogie des opérations ou des objets de commerce, par un arrêté spécial du préfet, rendu sur la proposition du directeur des Contributions directes et après avoir pris l'avis du maire ».

Principe de la généralité de la patente. — Sa portée

Il résulte de la combinaison de ces deux articles que la contribution est due, sauf exception, par toute personne exerçant une profession quelle qu'en soit la nature.

Le principe est donc l'universalité de l'impôt des patentes qui atteint dès lors tous les bénéfices professionnels et non pas seulement les bénéfices commerciaux.

Toutefois la portée de cette règle est, en raison des exemptions prévues par le législateur, considérablement atténuée. Un grand nombre de professions sont affranchies de la patente, soit par suite de l'impossibilité d'évaluer par des signes extérieurs l'ordre de grandeur des revenus qui résultent de leur exercice, soit pour des raisons de sollicitude à l'égard de certains contribuables, ou enfin pour favoriser la création et le développement de certaines sociétés ou collectivités d'utilité générale.

Ces exceptions sont limitatives, elles ne peuvent être par

voie d'analogie étendues à des professions autres que celles énumérées par la loi.

La liste complète nous en est donnée par l'article 264 du Code des impôts directs. Elle comprend notamment les fonctionnaires, les travailleurs à gage, les cultivateurs vendant le produit de leur exploitation, un certain nombre de professions modestes, tels qu'artisans travaillant seuls ou avec le concours d'un seul ouvrier, enfin toute une série de personnes morales tels que syndicats agricoles, sociétés de crédit agricole, coopératives ouvrières, sociétés de secours mutuels, etc...

Les médecins n'étant pas compris dans cette énumération sont passibles de la contribution au même titre d'ailleurs que nombre de professions libérales.

Nous verrons toutefois par la suite qu'ils sont en droit de bénéficier dans certains cas de l'exemption prévue à l'égard des personnes ne travaillant pas pour leur propre compte.

Exercice habituel et effectif de la profession

D'après les textes législatifs ci-dessus rappelés, sont passibles de la patente les personnes qui « exercent » une profession.

Or, exercer une profession c'est consacrer habituellement tout ou partie de son temps à accomplir les actes, à effectuer les diverses opérations que cette profession comporte.

Dès lors le fait accidentel et isolé n'est pas à retenir. Mais il faut bien remarquer que la condition d' « exercice habituel », qui est indispensable pour rendre l'impôt exigible, ne résulte pas du plus ou moins grand nombre d'actes professionnels accomplis ni du bénéfice réalisé.

Il y a donc lieu de distinguer entre le fait exceptionnel qui ne peut être considéré comme caractérisant l'exercice de la profession et le défaut d'exercice involontaire provenant du manque de clientèle et n'impliquant pas de la part du contribuable l'intention de renoncer à sa profession. Dans ce dernier cas la patente reste due même si les actes accomplis à titre professionnel sont rares et espacés.

Cette interprétation de la loi est celle qui résulte de la juris-

prudence du Conseil d'Etat, lequel a déclaré non imposable, en raison du caractère exceptionnel et occasionnel des opérations effectuées :

— un médecin qui a cessé l'exercice de sa profession et ne donne que des soins *accidentels* et gratuits à quelques malades (C.E. 18 juin 1859, Berlay, Lebon, p. 429 — 22 mars 1895, Thouvenot, Lebon, p. 278).

Inversement a été déclaré imposable :

— un dentiste ayant fait de la publicité dans une commune où il s'est installé avec l'intention d'exercer sa profession (C.E., 2 août 1927, Peyronnet-Vendée).

En définitive, la patente est due à raison seulement de l'exercice effectif et habituel de la profession, sans qu'il soit possible de prendre en considération le fait que les opérations effectuées seraient peu fréquentes ou ne procureraient qu'un profit net médiocre ou même nul.

Profession exercée dans un but lucratif

Si la patente est établie sans tenir compte du bénéfice réalisé, elle ne s'applique cependant qu'aux professions exercées dans un but lucratif. La contribution n'est due que si les occupations professionnelles sont susceptibles de procurer des bénéfices.

Certaines associations philanthropiques ou de bienfaisance peuvent être exemptées de l'impôt comme ne remplissant pas cette condition. Mais suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'exemption n'est accordée que s'il est établi qu'il s'agit bien d'établissements charitables dont les charges sont supérieures aux recettes résultant des pensions ou rémunérations versées par les assistés, de telle sorte que leur budget ne peut être équilibré qu'à l'aide de dons de la charité privée et de prélèvement sur les cotisations périodiquement versées par les membres adhérents de l'association.

Exercice illicite de la profession

La contribution est applicable même s'il s'agit d'une profes-

sion exercée en contravention des lois et règlements qui la régissent.

La loi fiscale, en effet, atteint des situations et des faits sans avoir à rechercher comment ils sont définis par une autre loi. Les définitions qu'elle donne ne valent que pour l'assiette de l'impôt et peuvent être différentes de celles fournies par le droit commun.

Par application de ce principe, le Conseil d'Etat a toujours décidé que le fait seul d'exercer une profession imposable suffit pour rendre la patente exigible sans qu'il y ait lieu de tenir compte des lois et règlements qui pourraient en restreindre l'exercice ou la soumettre à certaines autorisations administratives.

Ainsi la profession de médecin ou de dentiste ne peut être exercée que par des personnes munies de diplômes.

Quelle est la situation au regard de la patente des personnes qui exercent ces professions sans avoir les titres nécessaires ?

La jurisprudence dans ce cas maintient l'imposition dès l'instant où il y a exercice effectif de la profession.

— Ainsi jugé pour un dentiste non pourvu de diplômes (C.E. 21 novembre 1896, Pinard, Seine).

Les dispositions de la loi du 30 novembre 1892 sur l'exercice de la médecine n'ont dès lors aucune influence sur l'imposition à la patente et il semble possible de soumettre à la contribution un individu condamné pour exercice illégal de la médecine, s'il continue en fait à exercer la profession médicale. De même la suspension temporaire ou l'incapacité absolue qui peut être prononcée par le Tribunal correctionnel en vertu de l'article 25 de la loi précitée ne s'impose pas à l'administration fiscale si celle-ci apporte la preuve que le contribuable n'a pas en fait cessé d'effectuer les actes qui caractérisent l'exercice de l'art médical.

Exercice en France. — Imposition des étrangers

La nationalité est sans influence sur l'assiette de l'impôt, qui est dû aussi bien par les étrangers que par les Français;

mais la patente n'est applicable que si la profession est exercée en France.

Par suite, un médecin habitant en France qui accomplirait uniquement à l'étranger les actes constitutifs de sa profession ne serait pas passible de la patente. . . .

Inversement, le médecin étranger exerçant en France est imposable. Mais à cet égard il convient de distinguer deux cas :

— ou bien il s'agit d'un praticien qui vient en France pour y donner exceptionnellement une consultation ou pratiquer une opération chirurgicale, sans avoir dans notre pays une installation quelconque; la patente n'est pas due car l'exercice en France n'est pas habituel.

— ou bien au contraire le médecin étranger exerce habituellement en France où il a une installation permanente ; la contribution est alors exigible au lieu où se trouve cette installation.

CHAPITRE III

Exemptions

Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus (page 17), le législateur a prévu de nombreux cas d'exemption. Retenons de leur énumération fort longue ceux dont pourraient se prévaloir les médecins :

Article 264 du Code général des Impôts directs :

« Ne sont pas assujettis à la patente :

1° Les fonctionnaires et employés salariés soit par l'Etat, soit par les administrations départementales et communales, en ce qui concerne seulement l'exercice de leurs fonctions;

.....

14° Les commis et toutes les personnes travaillant à gages, à façon et à la journée, dans les maisons, ateliers et boutiques des personnes de leur profession;

.....

19° Les capitaines au long cours..., les médecins... en raison des fonctions qu'ils exercent conformément aux dispositions de la loi du 16 juin 1933 sur la sécurité de la navigation maritime et l'hygiène à bord des navires de commerce, de pêche et de plaisance. »

Aux établissements hospitaliers de l'Etat, des départements, des communes sont attachés des médecins qui prêtent leurs soins d'une façon habituelle.

Dans quels cas ces médecins peuvent-ils être considérés comme fonctionnaires publics et exemptés à ce titre de la patente ?

Les auteurs ont longtemps discuté sur les termes d'une définition du fonctionnaire public qui ne fût ni trop étroite, ni trop compréhensive. D'après M. Hauriou, on peut considérer

comme fonctionnaire « tous ceux qui, en vertu d'une nomination de l'autorité publique, sous le nom de fonctionnaires, employés, agents et sous-agents, appartiennent au cadre des emplois permanents d'une administration publique » (1).

Mais il convient de remarquer que le texte légal ci-dessus rappelé enlève tout intérêt à cette discussion puisqu'elle met sur le même pied les fonctionnaires, les employés salariés par l'Etat, par les diverses administrations publiques et par les particuliers.

La loi en effet exonère de patente, en règle générale, toutes les personnes ne travaillant pas pour leur propre compte, et il n'y a pas lieu de faire exception à cette règle à l'égard de celles qui exercent l'art médical (2).

Les principes applicables pour déterminer si l'exemption doit ou non être accordée sont donc les mêmes, qu'il s'agisse de médecins attachés à un hôpital ou de médecins assurant le service médical d'un établissement industriel, d'une compagnie de chemin de fer, d'une clinique, etc...

Il suffit dès lors de rechercher dans quels cas un médecin peut être considéré comme lié à une administration publique ou privée par un contrat de louage de services proprement dit.

Définition du contrat de louage de service.

Evolution de la jurisprudence des tribunaux judiciaires.

Entendu dans son sens le plus large, le contrat de louage de services est un contrat par lequel une personne met son activité ou ses talents professionnels au service d'une autre personne pour un temps déterminé ou indéterminé, mais toujours temporairement, moyennant une rémunération en argent fixée soit à raison de la durée du travail, soit à proportion de la qualité ou de la quantité de l'ouvrage accompli, soit d'après toute autre base arrêtée entre l'employeur et l'employé.

Au contrat de louage de services on oppose le contrat de

(1) Précis de droit administratif et de droit public, II^e édition, page 589.

(2) Réponse ministérielle, J. O. du 27 février 1935, déb. Ch., p. 699, n° 10710.

louage d'ouvrage par lequel une personne s'engage vis-à-vis d'une autre personne à exécuter un travail déterminé.

Le médecin qui a une clientèle ordinaire fournit ses services aux personnes qui ont recours à lui, moyennant un prix déterminé d'après le nombre des visites ou des consultations ou d'après la nature de l'opération pratiquée. Les relations qui existent entre ce médecin et sa clientèle ont certains caractères communs avec le contrat de louage de services, tel qu'il est défini ci-dessus, mais elles s'en séparent sur un point essentiel : le louage de services ou contrat de travail implique de la part du locateur de services une subordination, plus ou moins marquée suivant les cas, mais néanmoins certaine, à l'égard de l'employeur. Or ce lien de subordination ne se trouve à aucun degré dans les rapports existant entre le médecin et sa clientèle.

Le médecin en effet a le choix de sa clientèle. Hors le cas de réquisition par l'autorité judiciaire ou administrative, il est libre d'accepter ou de refuser de donner ses soins (1).

Toute autre est la situation du médecin qui est lié envers un établissement quelconque.

Le praticien attaché à un hospice, à un hôpital, est toujours tenu de donner ses soins et, en cas de refus, sa responsabilité peut être engagée (Dijon, 18 mars 1903, S. 1906-2-17; Cass. 12 juin 1923, Gaz. Pal., 31 août 1923).

De même le médecin qui s'est obligé à soigner les employés d'une entreprise commerciale ou industrielle, ou à examiner les clients d'une compagnie d'assurances, est tenu de déférer à la réquisition de ces diverses personnes. Son refus entraînerait la résiliation du contrat et il pourrait être condamné à des dommages-intérêts.

Si l'on se place maintenant au point de vue de la responsabilité encourue par le médecin pour faute ou négligence grave, on aperçoit également une différence notable entre celle

(1) Toutefois, lorsqu'il a commencé à soigner son client, il ne peut l'abandonner sans motif légitime, sa responsabilité pourrait alors être engagée s'il est établi que l'interruption du traitement a eu pour effet de causer un préjudice au malade (Trib. Civ. Seine, 19 décembre 1910, Gaz. Pal., 1911-1-100; Pau, 30 juin 1913, J. Palais, 1913-2-277).

qui incombe au médecin libre et celle assumée par le médecin d'une administration publique ou privée.

La responsabilité du médecin découle des articles 1382 et 1383 du Code civil, lesquels sont ainsi conçus :

Article 1382 : « Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer ».

Article 1383 : « Chacun est responsable du dommage qu'il a causé non seulement par son fait, mais encore par sa négligence ou par son imprudence ».

Les tribunaux ont souvent fait application de ces textes pour condamner les médecins qui commettent une faute grave dès lors que la victime peut justifier d'un dommage et établir un lien de causalité entre la faute commise et le préjudice subi. La responsabilité du praticien est entière et en principe il est seul tenu au paiement de l'indemnité.

En est-il de même lorsqu'il s'agit d'un médecin chargé par une administration, par une entreprise industrielle ou commerciale, d'un service médical spécial ?

La réparation des dommages causés à autrui dans l'exécution de ce service ne pourrait-elle pas être demandée par application non seulement des articles 1382 et 1383 du Code civil, mais encore de l'article 1384, § 3, qui rend le commettant responsable des fautes de son préposé toutes les fois que celui-ci les a commises dans l'exercice de ses fonctions ?

La jurisprudence distingue ici deux catégories de fautes.

S'il s'agit d'une erreur strictement médicale commise au cours du traitement, le praticien en répond seul et le malade ne peut poursuivre que lui (Grenoble, 29 octobre 1901, D. P. 1904-2-300). Le médecin, en effet, même chargé par contrat d'un service médical, reste entièrement libre quant à la partie technique de son art, et sa responsabilité n'est que la conséquence de cette liberté.

Mais si le préjudice subi résulte d'une infraction du médecin aux dispositions qui règlent l'organisation du service ou encore de sa négligence à exécuter les fonctions dont il est chargé, l'établissement et le médecin sont responsables « in solidum ».

Ainsi jugé :

— pour une compagnie de chemin de fer, responsable envers ses employés malades des négligences commises par son médecin attitré (Pau, 30 juin 1913. S. 13-2-277).

— pour un hôpital, responsable envers les malades des négligences du médecin chargé de les examiner (Dijon, 18 mars 1903, S. 1906-2-17).

La jurisprudence, dans ce cas, reconnaît au médecin la qualité de préposé puisqu'elle admet à côté de sa responsabilité personnelle, celle de l'établissement qui utilise ses services. Mais bien entendu, pour qu'il en soit ainsi il faut que le médecin soit soumis quant à l'exercice de ses fonctions à des obligations suffisamment nombreuses et précises, restrictives de sa liberté, et permettant de le considérer comme lié par un véritable contrat de louage de services.

Il faut remarquer d'ailleurs que le cadre du louage de services s'est élargi de plus en plus jusqu'à y comprendre tous ceux qui sont, quant à l'exercice de leur profession, sous la dépendance d'autrui.

Le seul critérium admis autrefois pour le distinguer était le mode de rémunération; il n'y avait louage de services que si la rémunération payée par l'employeur était calculée d'après la durée du travail. Mais sous l'influence du développement de la législation ouvrière, ce critérium s'est révélé trop étroit et il a dû être abandonné.

Suivant la jurisprudence actuelle, la qualité de salarié est indépendante du mode de rémunération, elle résulte seulement de l'état de subordination dans lequel se trouve celui qui fournit ses services par rapport à celui qui le rémunère. (Cassation, 6 juillet 1931, S. 1932-1-16).

Historique et jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat

Les premières lois assujettissaient les médecins à la patente sans prévoir à leur égard aucune exemption. Puis l'article 12 de la loi du 7 brumaire an VI en dispensa « les officiers de santé attachés aux armées, aux hôpitaux et aux services des

pauvres par nomination du Gouvernement ou délibération des autorités constituées ».

La jurisprudence subordonnait le bénéfice de l'exemption à la stricte réunion des diverses conditions prévues par la loi :

1° Nomination par l'Administration; l'autorisation de prêter ses soins dans un hôpital ne suffisait pas (C.E. 28 décembre 1836, Delceau, Lebon, p. 476) ;

2° L'affectation actuelle à l'un des services énumérés ; l'exemption était refusée au médecin d'une prison (C.E. 1^{er} novembre 1838, Daniel, Lebon, p. 208) ;

3° L'absence de toute clientèle en dehors de celle des pauvres (C.E. 14 octobre 1836, Ledemé, Lebon, p. 433 — 28 décembre 1853, Lorin, Lebon, p. 1112).

La loi du 25 avril 1844 comprit les docteurs en médecine et en chirurgie au nombre des professions libérales qu'elle exemptait totalement. Mais cette exonération fut de courte durée, elle disparut avec la loi du 18 mai 1850.

La jurisprudence repoussa alors toute distinction et déclare imposable :

— les médecins attachés au service des pauvres ou aux établissements de bienfaisance (C.E. 27 février 1852, Geoffroy, D. 52-3-21; 5 mars 1852, Arcelin, Lebon, p. 22).

— le médecin d'un asile municipal d'aliénés (C.E., 1^{er} juillet 1887, Bianté, S. 89-3-37),

— le médecin en chef d'une institution nationale de sourds et muets, nommé par le Ministre de l'Intérieur, percevant un traitement fixe et ne faisant pas de médecine au dehors (C.E. 27 mai 1892, Cogne, D. 93-5-416).

— un médecin chargé du service médical d'une section de chemin de fer de l'Etat et ne possédant aucune clientèle en dehors de son service officiel (C.E. 14 mars 1890, Guérin, S. 92-3-85).

— des médecins fonctionnaires qui avaient une clientèle civile, médecins militaires en non-activité (C.E. 8 février 1890, Raynaud, Lebon, p. 153).

— Un médecin qui, en vertu d'une simple convention passée avec l'administration de la Guerre, donne des soins au personnel civil des établissements militaires, alors même qu'il

n'aurait pas de clientèle particulière (C.E. 24 juin 1907, Bros, Rhône).

— un médecin embarqué du service sanitaire (C.E. 19 janvier 1910, M. des Fin. contre Charpin).

Jurisprudence actuelle

Pour refuser aux médecins l'exemption de patente, le Conseil d'Etat se fondait sur ce qu'ils ne pouvaient être considérés comme des salariés. Mais la Haute Assemblée est revenue sur cette manière de voir. Sa jurisprudence paraît avoir été influencée par celle des tribunaux judiciaires, qui, ainsi qu'il est dit ci-dessus, subordonne de plus en plus l'existence du contrat de louage de services à la seule condition de la subordination de l'employé à la personne qui le rémunère.

C'est ainsi qu'on peut citer un certain nombre d'arrêts qui reconnaissent à des médecins la qualité de salariés et les exonèrent à ce titre de la patente. Ont été déclarés non imposables :

— un médecin qui n'ayant pas de clientèle particulière est exclusivement attaché à une compagnie d'assurance, en vue d'examiner les personnes victimes d'accidents du travail et de donner à la Compagnie son avis sur la nature, la gravité et les conséquences des blessures ou maladies dont elles sont atteintes, qui ne délivre pas d'ordonnances, ne prescrit aucun traitement, et dont la rémunération ne consiste qu'en un traitement fixe. (C.E. 19 janvier 1912, Brisard, Seine, Lebon, page 80).

— un médecin d'un asile public départemental d'aliénés se bornant à donner des soins aux malades de l'établissement auquel il est attaché (C.E. 9 mai 1913, Bourdin, Sarthe).

— un médecin exclusivement attaché au service d'une maison de santé dirigée par deux médecins patentés, qui n'a pas de clientèle particulière et qui reçoit un traitement fixe (C.E. 15 décembre 1916, Leulier, Seine-et-Oise, Lebon, p. 546).

— un médecin qui, n'ayant pas de clientèle particulière, est au service d'une compagnie de navigation qui lui désigne le navire sur lequel il devra exercer son activité et le rémunère

par un traitement fixe (C.E. 30 janvier 1929, Bigot, Seine-Inférieure, D.H. mars 1929, p. 167).

— un médecin de compagnies d'assurances et de compagnies de chemins de fer, lié à ces compagnies par des contrats déterminant ses attributions et le périmètre où elles doivent s'exercer, qui n'exerce pas à son domicile et n'a pas de clientèle particulière, dont les émoluments, qui consistent en des appointements fixes et des honoraires déterminés d'après le nombre de ses consultations ou de ses visites, lui sont versés par les organismes qui ont recours à ses services en exécution de conventions qu'ils ont passées avec lui (C.E. 6 janvier 1936, Adam, Seine).

On voit par ces exemples que la jurisprudence du Conseil d'Etat a évolué parallèlement à celle des tribunaux judiciaires.

Le dernier arrêt cité du 6 janvier 1936 est à ce point de vue des plus caractéristiques. Il s'applique à un médecin qui travaillait pour le compte de plusieurs sociétés d'assurances et compagnies de chemins de fer et percevait non seulement des appointements fixes, mais encore des honoraires proportionnels au nombre des visites effectuées.

On est ainsi amené à dire qu'actuellement l'exemption semble devoir être accordée même si l'intéressé met son activité au service de plusieurs personnes, et même s'il est rémunéré d'après le nombre de ses consultations. Il suffit qu'il n'ait pas de clientèle particulière et se trouve dans un état de subordination suffisamment caractérisé vis-à-vis du ou des établissements à qui il fournit ses services.

CHAPITRE IV

Éléments dont se compose la patente

Aux termes de l'article 258 du Code général des Impôts directs, « la contribution des patentes se compose d'un droit fixe et d'un droit proportionnel ».

« Le droit fixe est réglé conformément aux tableaux A, B, C, annexés au présent Code.

« Le taux du droit proportionnel est fixé conformément au tableau D ».

Droit fixe.

Le droit fixe est dû par le patentable à raison de la nature de la profession.

Pour les professions inscrites au tableau A, ce droit est basé sur deux éléments :

1° la nature de la profession, les professions étant réparties en huit classes ;

2° la population de la commune où elle est exercée, le tarif prévoyant neuf catégories de population.

Le droit fixe est le même pour toutes les professions appartenant à la même classe et à la même catégorie de population.

Il est fixé aux chiffres ci-après :

Classes	Droit fixe								
	à Paris	Dans les communes							
		au-dessus de 100.000 âmes	de 50.000 à 100.000 âmes	de 30.000 à 50.000 âmes	de 20.000 à 30.000 âmes	de 10.000 à 20.000 âmes	de 5.000 à 10.000 âmes	de 2.000 à 5.000 âmes	de 2.000 âmes et au-dessous
1 ^{re}	400	300	240	180	120	80	60	45	35
2 ^e	200	150	120	90	60	45	40	30	25
3 ^e	140	100	80	60	40	30	25	22	18
4 ^e	75	75	60	45	30	25	20	15	12
5 ^e	50	50	40	30	20	15	12	9	7
6 ^e	40	40	32	24	16	10	8	6	3
7 ^e	16	16	12	10	8	8	5	4	1.50
8 ^e	10	10	8	6	5	5	4	3	1

Dans le tableau A sont rangées la plupart des professions commerciales, ainsi que certaines professions industrielles de peu d'importance.

Le critérium basé sur la population était manifestement insuffisant pour un certain nombre de professions ayant un caractère industriel nettement marqué, pour les grands établissements commerciaux, les entreprises de banque, d'assurances, etc... A l'égard de ces professions rangées dans les tableaux B et C, le législateur tient compte du nombre de personnes employées, de l'importance de l'outillage, etc...

Droit proportionnel.

Le droit proportionnel est calculé sur la valeur locative des locaux consacrés à l'exercice de la profession. Son taux, qui est fixé par le tableau D, n'est pas uniforme ; il varie d'après la nature de la profession exercée et même, dans certains cas, d'après la population.

Pour les années antérieures à 1935, le droit proportionnel était également établi sur la valeur locative de la maison d'habitation. Cette valeur locative avait, dès l'origine, été considérée comme un des signes extérieurs de l'importance des affaires de l'entreprise.

L'imposition de la maison d'habitation du patentable a été constamment critiquée. On estimait en effet que le seul signe extérieur susceptible d'être retenu était la valeur locative des locaux affectés à l'exercice de la profession, celle de l'habitation n'étant en aucune façon proportionnelle au bénéfice réalisé.

Le Parlement a été amené à accepter cette manière de voir. L'article 65 de la loi du 16 avril 1930 dispose : « A partir du 1^{er} janvier 1931 le droit proportionnel prévu à l'article 12 de la loi du 15 juillet 1880 cessera d'être établi sur la valeur locative de la maison des patentables ».

Mais en raison de l'impossibilité où se trouvaient les collectivités locales de compenser la diminution de recettes qui en résultait, la mise en application de cette disposition a été reportée au 1^{er} janvier 1932 par l'article 2 de la loi du 17 juillet 1930, puis ajournée par l'article 2 de la loi du 17 juillet

1931 « jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la réforme des impositions départementales et communales ».

L'article 4 de la loi du 6 juillet 1935 réalise enfin la suppression effective du droit proportionnel sur l'habitation.

Depuis le 1^{er} janvier 1935, l'impôt ne porte plus que sur les locaux professionnels, et l'article 273 du Code général des Impôts directs précise que « le droit proportionnel est établi sur la valeur locative des magasins, boutiques, usines, ateliers, hangars, remises, chantiers et autres locaux *servant à l'exercice des professions imposables*.

Calcul des cotisations.

Le montant cumulé du droit fixe et du droit proportionnel constituait jusqu'en 1917 la part de l'Etat. Cette part n'est plus perçue depuis 1918 par application de l'article 1^{er} de la loi du 31 juillet 1917.

Cependant sur ce principal, devenu fictif, les communes et les départements continuent provisoirement à calculer le produit des centimes qui alimentent en partie leur budget (voir *supra*, page 14). L'Etat perçoit en outre pour frais d'assiette et de non-valeurs des centimes spéciaux, mais *additionnels aux impositions locales*. Le nombre de ces centimes d'Etat est annuellement fixé par la loi de finances.

Pour obtenir le chiffre de la cotisation due par un contribuable, on multiplie le montant des droits en principal par le *centime le franc* de la commune où est établie l'imposition. Ce *centime le franc* est calculé en proportion du nombre de centimes additionnels votés chaque année par le Conseil Général et par le Conseil Municipal. Il varie donc d'une commune à l'autre.

CHAPITRE V

Droits de patente applicables aux professions libérales

SECTION I. — RÉGIME ANTÉRIEUR A LA RÉFORME DE 1934

Les professions libérales étaient exemptes du droit fixe. Elles ne supportaient que le droit proportionnel. Ce droit était établi à raison de la valeur locative de la maison d'habitation principal et de tous les locaux occupés à titre professionnel, tels que bureaux, salon d'attente, cabinet de consultations, salle d'opérations, etc...

La maison d'habitation était dans tous les cas imposable; mais si le patentable possédait soit dans la même commune, soit dans des communes différentes, une ou plusieurs autres maisons d'habitation, il ne devait pour ces maisons le droit proportionnel que si elles servaient à l'exercice de la profession.

Une dérogation au principe suivant lequel la maison d'habitation principale devait être dans tous les cas soumise à l'impôt, avait été apportée par l'article 4 de la loi du 19 avril 1905 en faveur des médecins. Suivant cette disposition légale, le médecin qui se transportait dans une ville d'eaux ou dans une station balnéaire ou thermale pour y exercer sa profession, et qui ne se livrait pas ailleurs à l'exercice de la médecine, n'était imposable au droit proportionnel sur l'habitation que pour la maison qu'il occupait pendant la saison balnéaire ou thermale, même si cette maison ne constituait pas son habitation habituelle et principale.

Le taux de l'impôt avait été fixé par la loi du 19 avril 1905 au quinzième de la valeur locative de l'ensemble des locaux occupés par les intéressés.

Toutefois, en vertu de la même loi, ces patentables étaient taxés d'après le taux du douzième :

1° lorsque, exerçant leur profession à Paris, ils occupaient soit dans cette ville, soit ailleurs, des locaux imposables d'une valeur locative totale supérieure à 4.000 francs;

2° lorsque, exerçant leur profession dans une ville de plus de 200.000 âmes, ils occupaient soit dans cette ville, soit ailleurs, des locaux imposables d'une valeur locative totale supérieure à 2.700 francs;

3° lorsque, exerçant leur profession dans une ville de 100.001 à 200.000 âmes, ils occupaient soit dans cette ville, soit ailleurs, des locaux imposables d'une valeur locative totale supérieure à 2.400 francs.

L'article 19 de la loi du 19 mars 1928 avait doublé les chiffres limites de 4.000, 2.700 et 2.400 francs indiqués ci-dessus. Ils s'élevaient ainsi respectivement à 8.000, 5.400 et 4.800 depuis le 1^{er} janvier 1929.

SECTION II. — RÉFORME RÉALISÉE EN 1934

Un décret du 30 novembre 1934, pris en exécution de l'article 4 de la loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale, a transféré les professions libérales dans le tableau B et leur a assigné un droit fixe égal à celui qui est prévu pour la 3^e classe du tableau A. Le même décret fixait le droit proportionnel au dixième de la valeur locative, cette valeur locative ne devant comprendre, ainsi que le prescrit l'article 4 de la loi du 6 juillet 1934, que les locaux à usage professionnel, à l'exclusion de ceux affectés à l'habitation du patentable.

Le taux du droit proportionnel a d'abord été modifié par le décret du 27 décembre 1934 portant codification de la législation des impôts directs. Il a ensuite été remanié par le décret du 30 octobre 1935, pris en exécution de la loi du 30 juin 1935. Cette loi, par son article unique, autorisait le Gouvernement à prendre par décrets, jusqu'au 31 octobre 1935, toutes dispositions ayant force de loi pour lutter contre la spéculation et défendre le franc.

Enfin l'article 13 de la loi de finances du 31 décembre 1937 a atténué le taux appliqué pour les années précédentes.

Les droits de patente actuellement applicables aux professions libérales sont en définitive les suivants :

Droit fixe

A Paris	140 francs
Dans les communes au-dessus de 100.000 âmes	100 »
Dans les communes de 50.001 à 100.000 âmes	80 »
Dans les communes de 30.001 à 50.000 âmes	60 »
Dans les communes de 20.001 à 30.000 âmes	40 »
Dans les communes de 10.001 à 20.000 âmes	30 »
Dans les communes de 5.001 à 10.000 âmes	25 »
Dans les communes de 2.001 à 5.000 âmes	22 »
Dans les communes de 2.000 âmes et au-dessous	18 »

Droit proportionnel

Communes où est exercée la profession	Fraction de la valeur locative de l'ensemble des locaux imposables	Taux
Paris	Inférieure à 4.000 fr.	20 ^e
	Comprise entre 4.000 et 6.000 fr....	10 ^e
	Supérieure à 6.000 fr.	8 ^e
Communes de plus de 100.000 habitants	Inférieure à 3.000 fr.	20 ^e
	Comprise entre 3.000 et 4.500 fr....	10 ^e
	Supérieure à 4.500 fr.	8 ^e
Communes de 100.000 habitants et au-dessous	Inférieure à 2.400 fr.	20 ^e
	Comprise entre 2.400 et 3.600 fr....	10 ^e
	Supérieure à 3.600 fr.	8 ^e

Par application de ce tarif, un médecin exerçant à Paris et disposant de locaux d'une valeur locative de 8.000 francs sera imposé de la façon suivante :

Droit fixe	140 francs
Droit proportionnel : 4.000 au 20° : 200	} 650 francs
2.000 au 10 ^e : 200	
2.000 au 8° : 250	
8.000	
Total des anciens droits	790 francs

On sait qu'il suffit de multiplier cette somme par le centime le franc pour obtenir le montant de la cotisation.

SECTION III. — CAUSES DE LA RÉFORME DE 1934

La modification des droits de patente applicables aux professions libérales est une conséquence de la suppression du droit proportionnel sur l'habitation.

Cette suppression équivalait pour les patentables inscrits seulement au tableau D à une atténuation notable de l'impôt, atténuation qu'il était difficile de justifier.

Au cours de la discussion au Sénat de l'article 65 de la loi du 16 avril 1930, cet argument avait déjà été présenté par M. Caillaux : « Alors que par la suppression de la part de l'impôt frappant l'habitation, l'industriel, le petit commerçant, le petit épicier ne bénéficiera que d'une réduction insignifiante, l'avocat, le médecin bénéficieront d'une réduction considérable puisqu'ils ne payent pas le droit fixe et ne seront imposés que sur leur cabinet qui, pour un avocat, pourra n'être qu'un petit local... Je ne veux pas qu'on constitue un privilège, dans ce pays, pour les professions libérales ». (Débats Parlementaires, Sénat, séance du 9-4-30, p. 944).

Dans le rapport établi par M. de Chappedelaine, député, sur le projet de loi tendant à ajourner au 1^{er} janvier 1932 la suppression du droit proportionnel sur l'habitation, le même argument se trouve invoqué : « la réforme proposée aboutirait à favoriser les professions libérales au seul préjudice des petits commerçants de la commune, dont les locaux sont en général très modestes ». (Doc. parl. Ch. annexes, n° 3751, p. 1114).

Ainsi, on reconnaissait le danger de réformes fragmentaires qui creusaient un déficit sérieux dans les budgets locaux et qui aboutissaient à des inégalités flagrantes entre les divers patentables. Il est certain en effet que le droit proportionnel sur l'habitation constituait une partie fort importante de l'impôt ; on ne pouvait le supprimer sans procéder à une réforme d'ensemble de la patente.

C'est pourquoi le Gouvernement déposa le 30 mars 1931, sur le bureau de la Chambre des Députés, un projet de loi portant réforme des finances départementales et communales.

La patente se trouvait maintenue, mais elle était considé-

ablement modifiée. Le droit proportionnel sur l'habitation était supprimé, la plupart des droits fixes revisés. Les professions libérales étaient soumises au régime du droit commun et supportaient non seulement le droit proportionnel sur les locaux professionnels, mais encore le droit fixe : « Les redevables se livrant à l'exercice d'une profession libérale ne doivent point échapper à la loi commune. La patente doit constituer aussi bien l'autorisation de plaider ou de pratiquer la médecine que celle d'exercer une industrie ou un négoce. Nous pensons que le principe posé ci-dessus justifie un changement profond dans le procédé de taxation des professions libérales. Et au surplus, ce sont elles précisément qui ont réclamé avec le plus d'ardeur la suppression du droit proportionnel sur les locaux d'habitation dont l'incidence, en général critiquable, était cependant justifiée pour leur cas particulier ». (Doc. Parl. Ch. annexe, n° 4914, page 76).

Suivant ce projet, les professions libérales étaient réparties entre les diverses classes du tableau A. Les médecins se trouvaient assujettis à l'impôt suivant les droits afférents à la 4^e classe de ce tableau. Toutefois, une mesure de faveur était prévue pour les débutants et les personnes âgées exerçant une profession libérale ; l'article 60 du projet tenant compte du fait que le bénéfice réalisé par ces contribuables est en général assez faible disposait : « le droit fixe est réduit de 50 % pour l'année pendant laquelle le patentable a commencé à exercer et pour les deux années suivantes, ainsi que pour les années suivant celle au cours de laquelle il a atteint l'âge de 65 ans ».

Ce projet qui, s'il avait été adopté, était de nature à réaliser une réforme d'ensemble de la patente depuis si longtemps attendue, ne vint pas en discussion.

Au mois de mai 1934, le Gouvernement déposait un projet de loi portant réforme fiscale.

L'article 4 de ce projet était ainsi conçu : « A partir du 1^{er} janvier 1935, le droit proportionnel prévu à l'article 12 de la loi du 15 juillet 1880 cessera d'être établi sur la valeur locative de l'habitation du patentable. Les mesures nécessai-

res seront prises pour qu'il n'en résulte pas une diminution des centimes départementaux et communaux ». (Doc. Parl. Ch. annexe, n° 3451, p. 780).

Dans l'exposé des motifs, le Gouvernement précisait qu'« A l'occasion de la réforme fiscale, il convenait de réaliser ce dégrèvement unanimement demandé depuis plusieurs années par les patentables, reconnu équitable par le Parlement qui l'a voté au mois d'avril 1930. La substitution d'un droit fixe au droit proportionnel de patente sur les locaux d'habitation apportera aux professions libérales un allègement qu'elles attendent depuis de longues années et favorisera l'établissement de jeunes gens qui débutent dans ces carrières difficiles ». La Commission des finances de la Chambre adopta le texte du Gouvernement mais avec une légère modification. Elle remplaça les mots « centimes départementaux et communaux » par « ressources départementales et communales ». Elle marquait ainsi son désir de voir compenser la perte qui résultait de l'adoption du projet non par des centimes additionnels supplémentaires ou par un remaniement des droits de patente, mais par des ressources nouvelles.

Cette question des ressources de remplacement était bien la plus importante, c'est elle qui avait toujours mis obstacle à l'application de cette réforme plusieurs fois déjà ajournée.

Le projet devint la loi du 6 juillet 1934. Une commission fut alors créée par décret du 17 juillet 1934 en vue d'étudier les différents moyens de trouver les ressources de remplacement. Cette commission se composait de deux sénateurs, quatre députés, un maire d'une commune rurale, sept fonctionnaires des Ministères de l'Intérieur et des Finances (article 2 du décret).

Le décret réalisant la réforme d'après les conclusions de cette commission devait intervenir avant le 30 novembre 1934. Mais la complexité du problème ne permit pas à la Commission d'aboutir dans le court délai qui lui était imparti. Aussi le 30 novembre 1934, un décret prolongea-t-il l'existence de la commission jusqu'au 30 juin 1935.

Ce décret est précédé d'un rapport des Ministres de l'Intérieur et des Finances expliquant le retard : « La Commission

a procédé à une étude complète de la question, elle a envisagé plusieurs ordres de solutions et formulé des conclusions. Mais il est apparu que les mesures fiscales ou d'économie présentées par la Commission, ou résultant de ses travaux, pour combler la perte de recettes causée par la réforme de la patente ne saurait être généralisées et adoptées par le Gouvernement sans une étude approfondie effectuée dans chaque département, tant au point de vue de leur rendement que de leurs répercussions économiques ». (*Journal Officiel*, 2 février 1934, p. 11.332).

Cependant, depuis le 1^{er} janvier 1935, les locaux d'habitation n'étaient plus soumis à la patente. Dès cette date, le problème de la taxation des professions libérales se posait, et il fallait le résoudre d'extrême urgence. Si le système d'imposition antérieur n'avait pas été modifié, un médecin, un avocat, aurait été uniquement imposé d'après la valeur locative de son cabinet ; l'impôt eut été dérisoire.

C'est pourquoi, avant même que la question des ressources de remplacement ne soit entièrement réglée, l'article 3 du décret du 30 novembre 1934 fixait le régime nouveau applicable aux professions libérales à partir du 1^{er} janvier 1935.

CHAPITRE VI

Mode d'imposition du droit fixe

Le droit fixe institué pour les professions libérales par le décret du 30 novembre 1934 est compris entre 18 et 140 francs suivant la population du lieu où exerce le contribuable (voir tableau page 34).

D'autre part, aux termes de l'article 269 du Code général, ce droit est dû pour chaque établissement dont dispose le patentable pour l'exercice de sa profession, soit dans une même commune, soit dans des communes différentes.

SECTION I. — INFLUENCE DE LA POPULATION

La population qui doit être envisagée pour apprécier dans quelle catégorie doit être rangée une commune donnée est la population municipale totale qui a été constatée par le dernier décret de dénombrement. La patente étant un impôt annuel, un décret de dénombrement publié en cours d'année ne produit effet qu'à partir du 1^{er} janvier de l'année suivante (C.E. 5 avril 1895; Pichot).

Dans les villes de plus de 5.000 habitants, il faut distinguer la partie agglomérée et la banlieue. Les patentables exerçant dans la partie agglomérée payent le droit fixe d'après le tarif applicable à la population municipale totale, ceux de la banlieue supportent le droit afférent à sa population particulière. Les tableaux de dénombrement établis par les maires présentent les indications nécessaires pour permettre de distinguer les limites de l'agglomération.

Il peut arriver qu'à la suite d'une opération du dénombrement, une commune passe dans une catégorie supérieure à celle dont elle faisait précédemment partie. Afin d'éviter les variations brusques, la loi prévoit que, dans ce cas, l'augmentation du droit fixe n'est appliquée que pour moitié pendant les cinq premières années.

Cette atténuation temporaire du droit fixe est également

applicable, dans les villes dont la population totale est de plus de 5.000 âmes, aux portions de territoire qu'un nouveau dénombrement fait passer de la partie non agglomérée dans la partie agglomérée.

Des exemples pratiques feront mieux comprendre la portée de ces dispositions :

Soit un médecin exerçant dans une ville dont la population municipale totale est comprise entre 50.001 et 100.000 âmes ; le droit fixe s'élève à 80 fr. Si d'après un nouveau décret de dénombrement, la population de cette ville excède 100.000 habitants, le droit fixe applicable durant les cinq années suivantes sera égal à la moyenne arithmétique des droits fixes correspondant à l'ancienne et à la nouvelle catégorie de population, il s'élèvera par suite à $100+80 : 2 = 90$.

Soit, d'autre part, un médecin exerçant dans la partie non agglomérée d'une ville dont la population municipale totale est comprise entre 50.001 et 100.000 âmes, et dont la partie non agglomérée comprend 3.000 habitants. Le droit fixe applicable est de 22 francs. Si un nouveau dénombrement fait passer l'immeuble dans lequel ce contribuable exerce sa profession dans la partie agglomérée, l'augmentation du droit fixe qui en résulte ne sera appliquée que pour moitié pendant les cinq premières années. Ce droit sera, par suite, durant cet intervalle de temps, fixé à : $80+22 : 2 = 51$.

Ces divers tempéraments à l'augmentation du droit fixe n'ont été prescrits par la loi que dans le cas de changement de catégorie résultant du mouvement naturel de la population.

Par suite lorsque le changement résulte de modifications survenues dans les circonscriptions territoriales, les patenables sont imposables d'après le tarif afférent à la nouvelle population de la commune dès l'année qui suit l'acte ayant prononcé la modification des limites du territoire. Il en est ainsi en cas de réunion de communes ou de fractionnement de commune.

SECTION II. — QU'ENTEND-ON PAR ÉTABLISSEMENT ?
CAS DE PLURALITÉ D'ÉTABLISSEMENTS

L'application du droit fixe aux médecins qui n'ont qu'un seul cabinet de consultations ne présente normalement aucune difficulté puisque, dans ce cas, il n'est dû qu'un seul droit fixe dont le taux est fixé d'après la population du lieu où le cabinet est situé.

La question est plus délicate à l'égard de ceux qui disposent de plusieurs installations professionnelles, soit dans la même commune, soit dans des communes différentes.

D'après l'article 269 du Code général, le droit fixe en effet est imposé non par profession mais par « établissement ». Il y a autant de droits fixes que d'établissements distincts. Ces droits fixes sont imposables dans les communes où sont situés les établissements qui y donnent lieu.

On entend par « établissement », au sens de la loi des patentes, « un organisme complet vivant de sa vie propre, où, d'une manière régulière, sinon continue, s'effectuent avec les clients les actes essentiels de la profession » (1),

ou encore : « un organisme complet répondant aux besoins d'une clientèle spéciale, où les affaires sont, soit seulement engagées, soit traitées d'une manière définitive » (2).

Mais ces définitions ne valent, semble-t-il, que pour les commerçants. La jurisprudence sur laquelle elles s'appuient est uniquement relative à ces contribuables. Le législateur lorsqu'il a décidé que chaque établissement donnerait lieu à l'imposition d'un droit fixe ne pouvait d'ailleurs avoir en vue que les commerçants, puisqu'à cette époque ils étaient seuls soumis à ce droit.

Pour régler en ce qui concerne les professions libérales la question de la pluralité des droits fixes, il faut donc faire appel à d'autres principes.

L'Administration paraît avoir en cette matière tendance à

(1) TARDIEU Traité théorique et pratique des patentes, Edition de 1902, article 877.

(2) DESSART. La contribution des patentes, Edition de 1908, art. 169.

appliquer simplement les règles anciennes couramment admises. Dans sa circulaire du 30 janvier 1935, n° 2082 (1), elle commence par poser le principe de l'unité d'établissement : « il convient d'admettre, étant donné l'importance primordiale que la personnalité du patentable prend en général dans les professions libérales, que l'établissement suit en quelque sorte le contribuable et est indivisible ». Mais immédiatement après elle formule une réserve : « Dans l'hypothèse où l'on se trouve indiscutablement en présence de centres d'affaires différents comportant une clientèle propre et formant, vis-à-vis de cette clientèle comme au regard des concurrents, autant d'organismes complets, on peut conclure à l'existence d'établissements distincts exploités d'une manière régulière quoique intermittente ».

Cette manière de voir a été précisée dans une réponse ministérielle publiée au *Journal Officiel* du 29 novembre 1935 (2) : « Un médecin a-t-il deux établissements et, par suite, doit-il deux droits fixes lorsqu'il exerce à son domicile et dans un autre local de la même localité, soit seul, soit avec un assistant à traitement fixe, sans que les deux cabinets soient utilisés simultanément ? ».

Réponse : « Etant donné l'importance primordiale que prend en général, dans la profession de médecin, la personnalité du patentable, on doit admettre que, le plus souvent, l'établissement suit en quelque sorte le praticien et est indivisible. Toutefois, lorsqu'on se trouve, dans une même commune ou dans des communes différentes, en présence de centres d'affaires différents comportant une clientèle propre et formant, vis-à-vis de la clientèle comme au regard des concurrents, autant d'organismes complets, on peut conclure à l'existence d'établissements distincts, exploités d'une manière régulière quoique intermittente et motivant chacun l'application d'un droit fixe. C'est conformément à ces principes que doit être appréciée la situation du médecin envisagé, le fait qu'il aurait un assistant étant d'ailleurs sans influence en la circons-

(1) *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, année 1935, page 557.

(2) *Débat, Sénat*, p. 847.

tance dès l'instant où cet aide n'exerce pas habituellement seul dans l'un des deux cabinets de consultation ».

En réalité, il est un fait qui, en matière de patente, conditionne l'existence d'établissements distincts, c'est la *possibilité* pour le contribuable qui les possède de les exploiter simultanément. Peu importe que la profession ne soit pas exercée en même temps dans les divers établissements, il suffit qu'elle puisse l'être, et il en est ainsi lorsque le contribuable a la faculté de se faire suppléer dans l'exercice de sa profession par un préposé.

La *possibilité* de faire gérer les établissements par des préposés est donc, à notre avis, une condition essentielle de l'application de plusieurs droits fixes.

Il existe certaines professions libérales telles que celles d'architectes, d'avocats, d'ingénieurs civils, etc., pour lesquelles on peut admettre que l'existence de plusieurs cabinets ait pour conséquence l'imposition de plusieurs droits fixes. En effet, les opérations que comportent ces professions sont divisibles ; certaines d'entre elles peuvent être effectuées pour le compte du contribuable par un préposé. Il en est ainsi de l'étude préparatoire des affaires, des consultations données à des clients, des déplacements et démarches diverses, etc... Dès lors, si ces contribuables ont différents cabinets où les clients sont reçus d'une façon régulière et les affaires suffisamment engagées, on peut prétendre que chacun de ces cabinets constitue un établissement distinct et motive l'application d'un droit fixe particulier.

Mais il n'en est pas de même pour les professions médicales. Les opérations constitutives de ces professions ne sont pas divisibles et le praticien ne peut pour aucune d'elles se faire remplacer par un préposé.

Le droit médical est tout entier dominé par la loi du 1^{er} novembre 1892 qui, par son article 1^{er}, déclare que « nul ne peut exercer la médecine en France s'il n'est muni d'un diplôme de docteur en médecine délivré par le Gouvernement ». L'article 2 de cette même loi soumet à une obligation identique les chirurgiens-dentistes.

La jurisprudence des tribunaux judiciaires interprète d'une

façon très stricte cette nécessité, pour les personnes qui veulent exercer la médecine, d'être titulaires des diplômes requis, et elle en déduit un certain nombre de conséquences fort importantes. Tout d'abord est punissable pour exercice illégal de la médecine non seulement celui qui sans titre donne des soins médicaux proprement manuels, mais encore celui qui se borne à donner de simples conseils d'ordre médical (1) (Paris, 15 mars 1899, S. 1899-2-176).

Doit en outre être déclarée nulle toute association ou société formée entre un médecin et une personne non pourvue du diplôme nécessaire en vue de permettre à celle-ci d'exercer la médecine (Seine, 20 janvier 1905, D.P. 1906-5-1).

La même nullité s'applique à l'association constituée entre deux médecins pour exercer leur art en commun et partager les honoraires (2). (Paris, 15 mai 1922, D.P. 1922-2-18).

Enfin le contrat par lequel un médecin se fait temporairement remplacer n'est licite que s'il est passé avec une personne ayant légalement qualité d'exercer la profession (Paris, 15 mars 1865, journal *Le Droit*, 22 mars 1865).

La personnalité du praticien est bien l'élément dominant, lui seul a le droit d'exercer, et, en matière de patente, on doit admettre qu'à son égard la question de la pluralité des droits fixes ne se pose pas, puisque la profession médicale ne peut être assimilée à celles qu'il est possible d'exercer en se faisant suppléer par une tierce personne.

Si le médecin a plusieurs cabinets de consultations où il *reçoit et traite lui-même ses clients*, il n'est redevable que d'un seul droit fixe, même si ces cabinets sont ouverts d'une façon régulière.

Cette solution ne s'applique évidemment que dans le seul cas où il s'agit de simples cabinets de consultations. Le médecin qui donnerait des consultations à son domicile et qui,

(1) Il faut bien entendu pour qu'il y ait délit la répétition d'actes qui, considérés isolément, ne constituent pas l'exercice de la médecine.

(2) Toutefois, est valable une société formée pour l'exploitation d'une clinique ou d'une maison de santé. Dans ce cas, il suffit même qu'un seul des membres soit médecin, mais il faut, bien entendu, que les associés non pourvus du diplôme soient chargés seulement de la partie administrative et commerciale de l'établissement. (Paris, 30 mars 1926, *Gaz. Pal.*, 3 juin 1926).

dans la même commune ou dans une commune différente posséderait en outre une clinique où seraient logés et nourris ses malades, devrait être soumis à deux droits fixes distincts, d'une part celui afférent à la profession de médecin et d'autre part celui correspondant à la profession de « tenant une maison particulière de santé ».

CHAPITRE VII

Mode d'imposition du droit proportionnel

Aux termes de l'article 273 du Code général, « le droit proportionnel est établi sur la valeur locative des magasins, boutiques..., et autres locaux servant à l'exercice des professions imposables.

Il est dû lors même que les locaux occupés sont concédés à titre gratuit.

La valeur locative est déterminée soit au moyen de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales dûment enregistrées, soit par comparaison avec d'autres locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu, et, à défaut de ces bases, par voie d'appréciation ».

L'article 276 ajoute que « le droit proportionnel est payé dans toutes les communes où sont situés les magasins, boutiques..., et autres locaux servant à l'exercice des professions imposables ».

SECTION I. — LOCAUX IMPOSABLES

Sont seuls imposables les locaux servant à l'exercice de la profession.

Par locaux servant à l'exercice de la profession, on doit entendre non seulement ceux où ont lieu les actes essentiels de la profession, mais encore toutes les constructions permanentes ou temporaires, les remises, dépôts, emplacements de toute nature où s'effectuent habituellement les opérations accessoires ou connexes à la profession elle-même. C'est ainsi qu'un médecin est imposable à raison du cabinet où il reçoit ses clients, de la pièce voisine servant de salon d'attente, et, le cas échéant, des salles d'opérations, des dortoirs, salles de repos où sont soignés et logés les malades.

Le droit proportionnel est intégralement dû pour tous ces locaux même s'ils ne sont pas utilisés simultanément. Sont par suite imposables les deux cabinets situés dans deux villes,

même si l'un d'eux est fermé quand le médecin exerce dans l'autre (C.E. 27 avril 1883, Lebrun).

Doit également être considéré comme local professionnel le garage dans lequel le médecin remise la voiture automobile dont il se sert pour exercer sa profession. La jurisprudence considère même comme imposable non seulement le garage privé dont dispose le patentable, mais encore l'emplacement qu'il occupe dans un garage public. Dans ce dernier cas la patente est due à raison de la valeur locative de cet emplacement bien qu'il ne s'agisse pas d'une place spécialement réservée ou aménagée sous forme de box (C.E. 12 juillet 1929, Lebras).

Lorsque le contribuable n'affecte pas exclusivement son automobile à l'exercice de sa profession, mais s'en sert également pour des promenades, le garage doit néanmoins être considéré comme local professionnel et soumis dès lors à l'impôt.

La seule condition nécessaire pour entraîner l'application du droit proportionnel est donc que le local soit à la disposition du contribuable pour l'exercice de sa profession. Il n'y a pas lieu de rechercher à quel titre le local est occupé, l'impôt est dû — même si le patentable en dispose gratuitement (C.E. 8 mars 1929, Dassonville), — bien que le bail ait été passé par le fils du contribuable (C.E. 23 février 1934, Orelle).

Par application de ces principes, les médecins qui donnent des consultations dans une maison de santé sont passibles du droit proportionnel s'ils ont la disposition d'un local dans l'établissement pour y recevoir leur clientèle particulière (Rép. min., *J.O.* 2 mai 1933, débats Chambre, p. 2350).

Il peut arriver que des locaux soient utilisés simultanément par plusieurs patentables pour l'exercice de leur profession. Aucune disposition de loi ne s'oppose à ce qu'un même local soit imposé plusieurs fois au nom de contribuables différents; aussi la jurisprudence est-elle fixée dans ce sens que chaque patentable est alors imposable à raison de l'intégralité de la valeur locative du local, comme s'il en jouissait privativement.

C'est ainsi que deux dentistes, père et fils, ont été reconnus imposables chacun pour la valeur locative totale du cabinet

et du salon d'attente qu'ils utilisent en commun (C.E. 27 mai 1911, Bonnefoy, Lebon, p. 651).

De même, deux époux exerçant l'un et l'autre la profession de médecin, utilisant le même cabinet de consultations et la même salle d'opérations, sont soumis séparément à la patente sur la totalité de la valeur locative de ces deux pièces (C.E. 22 décembre 1922, Rivoire, Lebon, p. 976; 12 juin 1925, Duvernay, Lebon, p. 567).

SECTION II. — DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE

On entend par valeur locative le loyer qu'obtiendrait le propriétaire d'un local s'il le louait. Elle est constituée par le prix de location annuel au moment de l'imposition, en supposant que le bailleur supporte toutes les charges qui lui incombent normalement.

La valeur locative est donc une base commode, établie sur un signe extérieur facile à déterminer : le loyer.

Lorsqu'il s'agit de locaux loués, le travail d'évaluation est réduit à son minimum puisqu'il a été effectué au préalable et contradictoirement par les parties qui ont conclu le bail. Il suffit dans ce cas, en principe, de retenir le chiffre auquel elles se sont arrêtées.

Pour les locaux occupés par le propriétaire ou pour ceux qui sont concédés gratuitement, on dispose en général d'assez nombreux termes de comparaison que l'on peut choisir parmi les locaux loués. Mais en l'absence de ces éléments de comparaison, on est obligé de recourir à une évaluation directe plus difficile à déterminer et à justifier.

Evaluation de la valeur locative au moyen des baux

L'évaluation au moyen des baux est la plus sûre et celle par conséquent dont il doit être fait usage chaque fois que le local imposable fait l'objet d'une location.

Toutefois cette règle ne s'applique que pour les baux passés dans des conditions normales et régulières. En principe on doit donc éliminer les actes de location dont le prix ne correspond pas à la simple jouissance du local, mais comporte d'autres avantages qu'il serait impossible d'évaluer distinctement.

tement avec une précision suffisante, tels que cession de clientèle, grosses réparations, etc... On écarte aussi les baux qui paraissent notoirement exagérés ou atténués du fait de circonstances particulières telles que : parenté entre bailleur et preneur, durée exceptionnellement longue ou, au contraire, plus courte que la moyenne, etc...

Le Conseil d'Etat a notamment considéré comme anormaux :

- un bail qui imposait au locataire la réfection de la toiture ainsi que des transformations et aménagements intérieurs (C.E. 27 juillet 1894, Auriac).

- un bail consenti par le propriétaire à son gendre pour un prix de convenance (C.E. 16 mai 1930, Moïse).

- un bail consenti par le propriétaire à son oncle et qui mettait à la charge du preneur les grosses réparations des lieux loués (C.E. 9 janvier 1931, Vich).

- un bail dont le prix ne correspondait plus, en raison des changements survenus dans le cours des loyers depuis la passation de l'acte, à la valeur locative réelle des locaux au moment de l'imposition (C.E. 28 décembre 1928, Joubert ; 20 mars 1931, Prin).

Mais il est un cas de bail anormal qu'il est nécessaire d'examiner spécialement, c'est celui qui résulte de l'application des lois limitant la hausse des loyers.

Doit-on considérer comme anormal et par suite ne pas retenir pour la détermination de la valeur locative un bail qui stipule un prix supérieur au maximum légal prévu par la législation réglant les rapports des bailleurs et des locataires ?

Le Conseil d'Etat avait d'abord jugé que la législation sur les loyers restait sans influence sur la détermination de la valeur locative imposable (C.E. 17 décembre 1926, Bihoreau, Lebon, p. 1117).

Mais il est revenu depuis sur cette manière de voir. Par un arrêt du 20 janvier 1933 (Malleterre), il a décidé que, d'une part, ne pouvait être considéré comme normal un bail qui stipule un prix de location supérieur au maximum légal résultant de l'application dans la commune des lois destinées à limiter la hausse des loyers, et que, d'autre part, le droit pro-

portionnel devait dans ce cas être calculé d'après une valeur locative correspondant à ce maximum légal. Cette jurisprudence s'est à nouveau affirmée par un arrêt du 24 janvier 1934 (Bajot). Elle paraît être actuellement fixée dans ce sens.

Conformément aux principes ainsi posés par le Conseil d'Etat, on doit, pour l'imposition des locaux soumis à la législation sur les loyers (1), déterminer la valeur locative légale telle qu'elle résulte de cette législation, afin de la comparer au prix fixé par le bail.

Si le loyer effectivement payé est supérieur à la valeur locative légale, c'est cette dernière qui doit être retenue comme base de l'imposition en raison du caractère anormal du bail.

Si au contraire le loyer convenu est inférieur à la valeur locative légale, le bail ne peut en principe être considéré comme anormal et dès lors le droit proportionnel ne porte que sur le prix stipulé dans l'acte.

Ainsi la valeur locative imposable est égale soit à la valeur locative légale, soit au loyer effectivement payé, suivant la solution la plus favorable au contribuable.

Il arrive souvent que le bail, sans être anormal, ne puisse être utilisé sans lui faire subir certaines corrections pour dégager, en partant du loyer, la valeur locative réelle des locaux imposables. La location peut comporter en effet la jouissance de biens qui ne doivent pas entrer en ligne de compte pour le droit proportionnel de patente. Tels sont les jardins, les terrains, les locaux que le patentable sous-loue, le mobilier. Il est alors nécessaire d'évaluer quel serait le prix de location de ces éléments pris isolément et de les retrancher du loyer réellement payé. De même le propriétaire peut avoir pris à sa charge, en vertu de clauses particulières du bail, certaines dépenses qui incombent légalement au locataire ; il en est ainsi des frais d'abonnement aux eaux, des frais de

(1) Ce sont les locaux soit d'habitation, soit *professionnels*, soit mixtes, mais n'ayant aucun caractère commercial ou industriel, dans des immeubles achevés avant le 1^{er} août 1914 et situés dans des communes d'une certaine population, lorsque les loyers n'atteignent pas certains maxima. (Lois des 1^{er} avril 1926 et 29 juin 1929).

chauffage, de téléphone, de réparations locatives déterminées suivant l'usage des lieux. Si le propriétaire en acquitte le montant aux lieu et place du locataire, la somme qu'il reçoit ne représente pas seulement la valeur locative des locaux loués, mais encore le paiement de certains services. Le prix de ces divers services doit être déterminé séparément, puis retranché du loyer global, la différence constituant la valeur locative normale des locaux eux-mêmes, seule base du droit proportionnel de patente.

En revanche, aucune déduction ne doit être opérée sur le prix du loyer pour les dépenses engagées par le locataire, lorsqu'elles incombent normalement au propriétaire. Et même, dans le cas où ces dépenses sont mises, par clause spéciale du contrat, à la charge du preneur, il y a lieu de procéder à leur évaluation afin d'en ajouter le montant au prix du bail. Parmi les charges de cette nature il faut comprendre notamment la contribution foncière, les primes d'assurance de l'immeuble, le montant des grosses réparations. S'il s'agit de dépenses annuelles, on les ajoute au loyer annuel. Si au contraire ce sont des dépenses exceptionnelles, comme les grosses réparations, on les répartit sur la durée du bail et le loyer annuel est majoré seulement de la fraction correspondant à douze mois (C.E. 31 mars 1931, Gaillard).

En résumé, il est nécessaire d'examiner les différentes clauses du bail et d'en dégager quelle est la somme réellement payée pour la seule jouissance des locaux. Il en résulte des corrections tantôt dans un sens, tantôt dans un autre, mais qui donnent encore un résultat plus certain que la comparaison avec d'autres locaux loués.

Evaluation de la valeur locative par comparaison

Quand le local imposable ne fait pas l'objet d'un acte de location, ou quand celui-ci en raison de son caractère anormal ne peut être utilisé, on procède par comparaison.

On recherche à cet effet parmi les locaux faisant l'objet de locations régulières ceux qui, par leur situation et leur affectation, présentent le plus d'analogie avec celui qu'il s'agit

d'estimer. La comparaison peut se faire le plus souvent en rapprochant le nombre et la nature des pièces occupées, en tenant compte de leur superficie, de l'ancienneté de l'immeuble, etc... Si les termes de comparaison font défaut dans la commune, rien ne s'oppose à ce qu'ils soient choisis dans des localités voisines. Mais alors il faut autant que possible choisir des communes de même importance pour que les valeurs locatives puissent être équivalentes. Si les locaux imposables sont situés dans des villes, il est préférable de rechercher les éléments de comparaison dans la même rue ou du moins dans le même quartier.

Un local présentant avec celui qu'il s'agit d'évaluer une similitude même complète ne saurait cependant être retenu comme terme de comparaison s'il ne fait pas l'objet d'une location normale ou si, en raison de clauses particulières, le montant du loyer ne peut être déterminé d'une façon suffisamment précise.

D'autre part, suivant la jurisprudence, la valeur locative imposable, même lorsqu'elle est déterminée par comparaison, ne doit pas excéder le maximum légal résultant de l'application de la législation sur les loyers (C.E. 4 décembre 1931, Pérard ; 17 décembre 1932, Laclavère). Ainsi, comme pour l'évaluation au moyen des baux, il faut tenir compte, lorsqu'on opère par comparaison, des dispositions légales relatives aux rapports des propriétaires et des locataires. Mais bien entendu, cette règle n'est applicable que pour l'évaluation des locaux effectivement soumis au régime de la limitation du prix des loyers (C.E. 7 avril 1933, Artozoul).

Évaluation directe. — A défaut des modes d'évaluation précédemment exposées, on est réduit à l'appréciation directe.

Ce procédé consiste à appliquer à la valeur vénale un taux d'intérêt approprié.

Il n'est pas usité pour déterminer la valeur locative des locaux occupés par des personnes exerçant une profession médicale. Ces locaux ne présentant en effet aucun caractère particulier, on peut toujours trouver des termes de comparaison.

Répartition de la valeur locative globale entre les locaux d'habitation et les locaux professionnels. — Il arrive souvent

que les locaux d'habitation et les locaux professionnels forment un tout indivisible ou encore fassent l'objet d'un bail unique. Pour les médecins, c'est le cas général, car ils consacrent la plupart du temps une partie de l'appartement qu'ils occupent à l'exercice de leur profession. Il est alors nécessaire de répartir la valeur locative totale entre les locaux d'habitation et ceux à usage professionnel, puisque ces derniers sont seuls soumis à l'impôt.

Cette ventilation doit être faite en tenant compte des règles légales qui limitent dans la commune le prix du loyer des locaux à *usage mixte*, c'est-à-dire de ceux qui servent à la fois à l'habitation et à l'exercice d'une profession sans caractère commercial ou industriel. Il résulte en effet de la jurisprudence déjà citée que c'est la valeur locative légale qui doit être retenue en vue de la détermination des bases du droit proportionnel, toutes les fois qu'elle est inférieure au loyer stipulé dans le bail.

SECTION III. — APPLICATION DU TAUX LÉGAL A LA VALEUR LOCATIVE

La quotité du droit proportionnel pour les diverses professions imposables est indiqué au tableau D qui fait suite au Code général.

On trouvera en annexe (page 61), les taux prévus pour les diverses professions médicales.

Lorsque le patentable n'exerce qu'une seule profession imposable, il suffit d'appliquer le taux fixé par la loi à la valeur locative des différents locaux.

Mais parfois le contribuable exerce plusieurs professions comportant un droit proportionnel différent. Ce cas est réglé par l'article 277 du Code général : « le patentable qui exerce, dans un même local ou dans des locaux non distincts, plusieurs professions passibles d'un droit proportionnel différent, paye ce droit d'après le taux applicable à la profession qui comporte le taux le plus élevé.

Dans le cas où les locaux sont distincts, il paye pour chaque

local le droit proportionnel attribué à la profession qui y est spécialement exercée ».

Le taux du droit proportionnel applicable aux médecins, chirurgiens, aux dentistes, est progressif. D'autre part il varie suivant le lieu où la profession est exercée (voir tarif, page 61). Par suite, en cas de pluralité de locaux imposables, on doit ajouter à la valeur locative de l'établissement principal celle des annexes (deuxième cabinet de consultations, garage, etc...), afin d'appliquer à la somme globale ainsi obtenue le taux afférent à la commune où la profession est exercée.

Soit par exemple un médecin exerçant dans une ville A de moins de 100.000 habitants, où il dispose de locaux professionnels d'une valeur locative de 2.800 francs, et ayant dans une autre commune B un cabinet de consultations évalué 2.000 francs. Le droit proportionnel sera établi de la façon suivante :

1° à A :

fraction de la valeur locative comprise entre

	0 et 2.400 :	2.400 au 20° =	120 francs
— d° —	2.400 et 2.800 :	400 au 10° =	40 »
		2.800	160 »

2° à B :

fraction de la valeur locative comprise entre

	2.800 et 3.600 :	800 au 10° =	80 francs
— d° —	3.600 et 4.800 :	1.200 au 8° =	150 »
		2.000	230 »

CHAPITRE VIII

Personnalité de la patente

L'article 282 du Code général dispose : « Les patentes sont personnelles et ne peuvent servir qu'à ceux à qui elles sont délivrées ».

Toutefois, suivant l'article 283 du même Code, « les mari et femme séparés de biens ne doivent qu'une patente, à moins qu'ils n'aient des établissements distincts, auquel cas chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel ».

Cette dernière règle, suivant laquelle une seule patente est due par les époux exploitant en commun un établissement, a été prévue pour les professions commerciales ou industrielles. La patente est alors attachée en quelque sorte au fond lui-même et ne peut être établie qu'au nom de l'un des époux, même dans le cas où l'autre participe à l'exploitation.

Lorsqu'il s'agit au contraire de professions médicales, l'exception au principe de la personnalité de la patente prévue par le texte légal précité ne s'applique généralement pas. Pour les motifs déjà exposés ci-dessus (page 44), on doit considérer que la patente est due non par établissement, mais par personne exerçant effectivement l'art de guérir pour son propre compte. Le mari et la femme, même disposant des mêmes locaux, doivent être l'un et l'autre soumis aux droits fixe et proportionnel de patente lorsqu'ils accomplissent personnellement tous les actes qui caractérisent l'exercice de la profession médicale.

Suivant la doctrine administrative (réponse min., *J. O.* 31 janvier 1930, débats Chambre, p. 302), la femme d'un chirurgien-dentiste patenté qui exerce, en collaboration avec son mari, la même profession, dans les mêmes locaux, secondée par les mêmes auxiliaires, est personnellement imposable à la patente. Cette manière de voir a été sanctionnée par la juridiction administrative (C.E. 8 avril 1935, Mosnier).

IMPOSITION DES SOCIÉTÉS

Nous avons déjà eu l'occasion d'indiquer (page 44, note), que des sociétés pouvaient être valablement constituées entre médecins ou même entre un médecin et une personne étrangère à la médecine, lorsqu'elles ont pour objet l'exploitation d'une maison de santé ou d'un institut dentaire.

Des règles particulières sont prévues pour l'imposition des sociétés (articles 284 à 286 du Code général) :

a) Sociétés en nom collectif.

L'associé principal paye seul la totalité du droit fixe afférent à la profession. Le même droit est divisé en autant de parts égales qu'il y a d'associés, y compris l'associé principal, et une de ces parts est imposée à chaque associé secondaire.

Le droit proportionnel est établi au nom de l'associé principal sur tous les locaux qui servent à la société pour l'exercice de la profession.

Ces dispositions sont applicables non seulement aux sociétés en nom collectif constituées par actes publics ou sous-seings privés, mais encore à toutes les associations de même nature que désigne la notoriété publique ou que révèlent des actes constatant la participation aux affaires.

b) Sociétés en commandite.

Les membres des sociétés en commandite qui prennent part à la gestion des affaires étant assimilés, par le Code de Commerce, aux associés en nom collectif, sont passibles de la patente comme ces derniers. Les associés commanditaires, simples bailleurs de fonds, sont exempts de patente.

c) Sociétés anonymes ou à responsabilité limitée.

Les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée sont imposables pour chacun de leurs établissements à un seul droit fixe sous la désignation de l'objet de l'entreprise, sans préjudice du droit proportionnel. Les associés ou actionnaires de ces sociétés ne sont pas imposables individuellement à raison de l'entreprise qui est le but de la société. Mais la patente sociale ne dispense aucun d'eux du paiement des

droits auxquels il pourrait être personnellement assujéti pour l'exercice d'une profession particulière.

d) Associations en participation.

Les associations en participation sont des sociétés dont l'existence ne se révèle pas aux tiers. L'un des associés dit « gérant » opère en son nom et sans faire connaître aux tiers l'intérêt qui l'unit à ses participants (1).

L'application du principe de la personnalité de la patente conduit, pour l'imposition des associations en participation, à des solutions différentes suivant les cas :

— Si le gérant de l'association en participation traite seul avec les tiers, en son nom personnel et sans révéler l'existence de cette association, ses coparticipants ne jouant dans l'entreprise commune que le rôle de bailleurs de fonds ou d'employés intéressés, ce gérant est seul passible de la contribution des patentes.

— Si, au contraire, chacun des participants a une clientèle personnelle avec laquelle il traite en son propre nom et sans faire état de l'existence de l'association, chacun d'eux doit les droits de patente, comme s'il exerçait individuellement sa profession.

— Si enfin l'association en participation se révélant au public par l'existence d'une enseigne collective, le libellé des lettres et factures, les mentions accompagnant la signature des associés ou toutes autres circonstances analogues, n'est en réalité qu'une société de fait, c'est la solution indiquée ci-dessus pour les sociétés en nom collectif qui doit être appliquée.

(1) THALLER et PERCEBOU, *Traité élémentaire de droit commercial*, p. 316.

CHAPITRE IX

Annualité de la patente

Le principe de l'annualité de la patente est posé par l'article 287 du Code général ainsi conçu : « La contribution des patentes est due pour l'année entière par tous les individus exerçant au mois de janvier une profession imposable ».

Il existe cependant un certain nombre d'exceptions à cette règle.

Cessation de profession ou suppression d'éléments imposables

La cessation volontaire d'une profession en cours d'année ne peut entraîner une réduction des droits régulièrement calculés d'après les faits existants au 1^{er} janvier. Par application du même principe, le patentable qui cesse d'occuper une partie des locaux où il exerçait sa profession ne peut obtenir aucune réduction pour l'année en cours.

Fermeture d'établissement par suite de décès, de faillite, de liquidation judiciaire, d'expropriation ou d'expulsion du contribuable

Dans ces différents cas, le principe de l'annualité ne s'applique pas ; les droits ne sont dus que pour le passé et le mois courant. Sur réclamation des parties intéressées, il est accordé décharge du surplus de la taxe (article 291 du Code).

Cession d'établissement commercial

Lorsque le patentable cède son établissement en cours d'année, les droits correspondant à la période restant à courir depuis la date de la cession jusqu'au 31 décembre sont transférés au cessionnaire. La demande peut être formulée indifféremment par l'une des deux parties intéressées. Elle est recevable dans un délai de trois mois à partir, soit de la ces-

sion, soit de la mise en recouvrement du rôle supplémentaire dans lequel le cessionnaire aura été personnellement imposé pour l'établissement cédé (article 289 du Code).

Pour que cette disposition soit applicable, il faut bien entendu qu'il y ait effectivement cession d'établissement, c'est-à-dire vente du fonds (installation, clientèle, droit au bail) passée par contrat entre le premier et le second patentables. Il ne suffit pas que ce dernier s'installe dans les mêmes locaux que son prédécesseur ou qu'il y exerce la même profession.

*Profession entreprise en cours d'année.
Occupation de nouveaux locaux.*

« Ceux qui entreprennent dans le cours de l'année une profession sujette à patente ne doivent la contribution qu'à partir du 1^{er} du mois au cours duquel ils ont commencé à exercer, à moins que, par sa nature, la profession ne puisse pas être exercée pendant toute l'année.

« Dans ce cas, la contribution est due pour l'année entière, quelle que soit l'époque à laquelle la profession aura été entreprise » (article 288, § 1 du Code).

Suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat, les professions auxquelles s'applique cette dernière disposition sont celles qui ne peuvent être qu'intermittentes, soit en raison de leur nature, soit en raison des lieux où elles sont exercées.

Ainsi doit la patente pour l'année entière un médecin exerçant dans une station thermale durant la saison seulement (C.E. 9 juillet 1856, Cambron, Lebon, p. 449).

Mais si la profession est exercée dans une commune ordinaire, la règle légale suivant laquelle la patente n'est due qu'à partir du 1^{er} du mois où l'on a commencé à exercer reprend tout son empire. Conformément à ce principe, il a été jugé qu'un médecin qui avait cessé d'exercer sa profession avant le 1^{er} janvier, puis l'avait reprise en cours d'année, n'était imposable qu'à partir du 1^{er} du mois de la reprise (C.E. 23 juillet 1934, Jacquot).

« Les patentés qui, dans le cours de l'année, entreprennent

une profession comportant un droit fixe plus élevé que celui qui était afférent à la profession qu'ils exerçaient d'abord, ou qui transportent leur établissement dans une commune d'une plus forte population, sont tenus de payer au prorata un supplément de droit fixe.

« Il est également dû un supplément de droit proportionnel par les patentables qui prennent des locaux d'une valeur locative supérieure à celle des locaux pour lesquels ils ont été primitivement imposés, et par ceux qui entreprennent une profession passible d'un droit proportionnel plus élevé.

« Ces suppléments sont dus à compter du 1^{er} du mois dans lequel les changements se sont produits.

« Sont imposables au moyen de rôles supplémentaires, les individus omis aux rôles primitifs, qui exerçaient, avant le 1^{er} janvier de l'année de l'émission de ces rôles, une profession patentable, ou qui, antérieurement à la même époque, avaient apporté dans leur profession des changements donnant lieu à des augmentations de droits.

« Toutefois, les droits ne sont dus qu'à partir du 1^{er} janvier de l'année pour laquelle le rôle primitif a été émis » (article 288, § 2 à 5).

ANNEXE

EXTRAIT DU TARIF DES PATENTES ET RÉSUMÉ
DE JURISPRUDENCE

PROFESSIONS MÉDICALES

Classe ou tableau	Indication de la profession	Classe du tableau A	Taux du droit proportionnel
A	Accouchement (chef de maison d'). dans les communes de : 20.001 âmes et au-dessus 2.001 âmes à 20.000 âmes 2.000 âmes et au-dessous	5°	40° 50° 60°
B	Cabinet dentaire (tenant un). (Mêmes droits que ceux prévus pour la profession de médecin).		
B	Consultations ou soins médicaux ou chi- rurgicaux (tenant un cabinet ou un éta- blissement de). (Mêmes droits que ceux prévus pour la profession de médecin).		
B	Dentistes (mêmes droits que ceux prévus pour la profession de médecin).		
A	Dents et râteliers artificiels (fabricant ou marchand de). dans les communes de : 20.001 âmes et au-dessus 2.001 à 20.000 âmes 2.000 âmes et au-dessous Ainsi impossible le dentiste qui, à l'aide d'ouvriers et d'employés, fabrique et vend une quantité importante de ces appareils (C.E., 19 mars 1864, Surbled)	5°	30° 40° 50°
A	Expert près les tribunaux (s'il en fait sa profession habituelle)	4°	30°
C	Maison particulière de santé (tenant une) Droit fixe. Taxe déterminée : 5 fr. plus 5 fr. par personne attachée au ser- vice de l'établissement.		50°

Classe ou tableau	Indication de la profession	Classe du tableau A	Taux du droit proportionnel
	« Les médecins et chirurgiens sont exempts de droits proportionnels pour les dispensaires et cliniques affectés exclusivement au traitement gratuits des malades ». Sont ainsi imposables : — des établissements privés qui reçoivent des malades payants et quelques indigents (C.E., 20 avril 1877, Asile de Cannes). — Un médecin qui tient une maison de santé est patentable comme médecin pour les locaux servant à ses propres consultations et opérations (C.E., 11 juillet 1913, Eynard) et comme « tenant une maison particulière de santé » pour les autres locaux y compris les salles où des opérations sont effectuées par d'autres chirurgiens (C.E., 24 juin 1910, Bosc).		
C	Massage et physiothérapie (tenant un établissement de) Droit fixe. Taxe déterminée : 5 fr. plus 5 fr. par personne attachée au service de l'établissement.		50°
B	Médecin, chirurgien, officier de santé. « Exempts du droit proportionnel pour les dispensaires et cliniques affectés exclusivement au traitement gratuit des malades ». DROIT FIXE : à Paris 140 fr. dans les communes : au-dessus de 100.000 âmes ... 100 » de 50.001 à 100.000 âmes 80 » de 30.001 à 50.000 âmes 60 » de 20.001 à 30.000 âmes 40 » de 10.001 à 20.000 âmes 30 » de 5.001 à 10.000 âmes 25 » de 2.001 à 5.000 âmes 22 » de 2.000 âmes et au-dessous. 18 »		

Classe ou tableau	Indication de la profession	Classe du tableau A	Taux du droit proportionnel
	DROIT PROPORTIONNEL :		
	1) Si la profession est exercée à Paris, fraction de la valeur locative de l'ensemble de l'établissement : comprise entre 0 et 4.000 fr. entre 4.000 et 6.000 fr. supérieure à 6.000 fr.		20° 10° 8°
	2) Si la profession est exercée dans une commune de plus de 100.000 habitants, fraction de la valeur locative de l'établissement : comprise entre 0 et 3.000 fr. entre 3.000 et 4.500 fr. supérieure à 4.500 fr.		20° 10° 8°
	3) Si la profession est exercée dans une commune de 100.000 habitants et au-dessous, fraction de la valeur locative de l'ensemble de l'établissement : comprise entre 0 et 2.400 fr. entre 2.400 et 3.600 fr. supérieure à 3.600 fr.		20° 10° 8°
C	Orthopédie (tenant un établissement d'). Droit fixe. Taxe déterminée : 5 fr. plus 5 fr. par personne attachée au service de l'établissement.		50°
	Propharmacien. Imposable non comme pharmacien mais uniquement pour sa profession médicale, le médecin qui vend des produits pharmaceutiques à ses seuls malades dans une commune sans pharmacie ainsi que la loi du 21 germinal an XI l'autorise à le faire (C.E., 1 ^{er} juin 1900, Vanuxeem).		
C	Pouponnière ou nourricerie d'enfants... Droit fixe. Taxe déterminée : 5 fr. plus 5 fr. par personne attachée au service de l'établissement.		50°
	Sages-femmes, exemptes de patentes (article 264, n° 2 du Code général des impôts directs).		

DEUX EME PARTIE

Impôts cédulaires sur les revenus

CHAPITRE PREMIER

Le principe de l'autonomie des cédules

Les impôts cédulaires sur les revenus ont été créés par la loi du 31 juillet 1917. Ils remplacent pour partie la contribution des patentes (part de l'Etat), mais ils frappent un grand nombre de professions qui étaient exonérées de cette contribution, tels que les salariés, fonctionnaires, peintres, sculpteurs, professeurs, etc...

Cette loi dresse une nomenclature des diverses sources de revenus ou cédules et établit pour chacune d'elles un régime particulier, tant au point de vue de la fixation de la base de l'impôt que de son taux.

Les différents impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917 sont les suivants :

Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux;

Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole;

Impôt sur les traitements et salaires, pensions et rentes viagères;

Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Dans ce régime fiscal, à chaque catégorie de revenus correspond un impôt distinct. Tout le système repose donc sur

la *discrimination des revenus*, qui a pour conséquence nécessaire *l'autonomie des cédules*.

La nature d'un revenu étant déterminé, ce revenu ne peut être taxé que d'après le taux et les règles d'imposition fixés pour la cédule à laquelle il appartient. Et même, si un contribuable dispose simultanément de revenus d'une nature différente, on doit envisager isolément chacun de ces revenus pour le soumettre à l'impôt cédulaire qui correspond à sa nature propre. Cette règle n'est pas spécialement formulée par la loi, mais elle résulte du système cédulaire lui-même et l'on ne saurait s'en écarter sans perdre de vue l'idée maîtresse qui a présidé à sa construction.

L'Administration avait soutenu que le principe de l'indépendance des cédules ne s'appliquait pas lorsque le contribuable exerçait plusieurs professions présentant entre elles une certaine analogie. Dans ce cas, elle estimait que les revenus provenant de ces diverses professions devaient être totalisés pour être taxés suivant les règles prévues pour la cédule dont relevait la profession principale.

Cette doctrine de *l'accessoire* a été écartée par le Conseil d'Etat, qui a constamment jugé que « les divers impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917 constituent des impôts distincts ayant chacun des règles propres et indépendantes et comportant notamment des abattements distincts; qu'aucune disposition n'autorise à rechercher si l'une des sources de revenus du contribuable, passible des impôts dont il s'agit, a un caractère accessoire par rapport à l'autre et à cotiser ledit contribuable pour l'ensemble de ses revenus d'après les règles applicables à l'un seulement de ces impôts » (C.E. 24 décembre 1924, Lebon, p. 1061). Dans le même sens : 27 février 1925, Lebon, p. 208 ; 24 juin 1927, Lebon, p. 710.

Suivant cette jurisprudence, les revenus de chaque contribuable doivent être répartis entre les diverses cédules en tenant compte uniquement de leur nature propre.

On doit remarquer toutefois que l'exercice normal d'une profession comporte parfois un ensemble d'opérations qui effectuées séparément relèveraient de cédules différentes. En

ce cas, il n'y a pas lieu de distinguer ni de diviser le revenu entre plusieurs cédules. C'est en effet l'ensemble des opérations constitutives d'une profession qui doit être envisagé pour déterminer la cédule à laquelle elle appartient.

La répartition des professions entre les différentes cédules n'est pas faite par la loi elle-même. Le législateur ne donne sur ce point que des règles générales, de sorte que c'est à l'Administration chargée de l'établissement de l'impôt qu'incombe le soin d'opérer cette répartition. Mais bien entendu, le contribuable qui s'estimerait lésé par les décisions prises à son égard pour en contester le bien-fondé par la voie contentieuse. On peut donc dire que c'est au Conseil d'Etat qu'appartient en définitive le pouvoir de décider du caractère des professions au point de vue de l'impôt.

CHAPITRE II

De quels impôts cédulaires relèvent les professions médicales

En ce qui concerne le médecin qui n'exerce qu'auprès de sa clientèle particulière, la réponse à la question posée en tête de ce chapitre ne peut donner lieu à aucune controverse. La profession exercée est une profession libérale. Les revenus qu'elle procure doivent par suite être soumis à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, ainsi que le précise l'article 78 du Code général des Impôts directs.

Le champ d'activité d'un médecin peut s'étendre au delà des visites à domicile et des consultations dans son cabinet. Il peut effectuer des opérations chirurgicales ou bien être spécialisé dans la radiologie ou se livrer à des recherches de laboratoire. Il ne cesse pas cependant d'être considéré comme exerçant une profession libérale.

Toute différente est la situation du médecin ou du chirurgien qui, n'ayant pas de clientèle particulière, est attaché à un établissement public ou assure, moyennant rétribution, le service médical d'une entreprise industrielle ou commerciale. Il se trouve alors quant à l'exercice de sa profession placé dans la situation subordonnée d'un employé et il ne peut être soumis qu'à l'impôt sur les traitements et salaires.

Il arrive fréquemment que le médecin tout en étant salarié de certains établissements, continue à soigner sa propre clientèle. Les profits qu'il réalise rentrent d'une part dans la cédule des traitements et salaires et, d'autre part, dans celle des bénéfices non commerciaux. Mais il doit dans ce cas être cotisé pour l'ensemble de ses revenus d'après les règles prévues par l'article 101 du Code général (voir ci-après page 168).

Cette discrimination des rémunérations perçues à différents titres par un médecin a été faite par la jurisprudence. Le Conseil d'Etat a jugé que relèvent de la cédule des traitements et salaires :

— les sommes que touche un médecin en tant que professeur de faculté (C.E., 4 juin 1926),

— celles qui sont versées aux médecins des hôpitaux astreints à la visite régulière de certaines salles (C.E., 4 mai 1928),

— la rémunération fixée par abonnement annuel et perçue par un médecin pour la surveillance qu'il exerce, en vertu d'une convention conclue avec un hôpital, sur la préparation des médicaments délivrés par la pharmacie de cet hôpital (C.E., 23 octobre 1931).

Ont de même été considérés comme exerçant à la fois une profession libérale et une profession salariée :

— un médecin ayant une clientèle particulière et qui, en outre, est attaché à une compagnie minière dont il dirige en partie le service médical, qui perçoit à ce titre un traitement fixe et des indemnités de déplacement (C.E., 8 avril 1932),

— un médecin possédant une clientèle particulière, qui est en même temps médecin d'une compagnie de chemins de fer et d'un hôpital et qui reçoit à ce double titre des rémunérations ayant le caractère d'un traitement (C.E., 15 avril 1932 ; 9 décembre 1932 ; 15 décembre 1933),

— le médecin qui reçoit de la caisse de secours d'une usine une rémunération forfaitaire pour les soins qu'il s'est engagé à donner aux personnes affiliées à la caisse (C.E., 8 mars 1937).

D'une manière générale sont des salaires les allocations qu'un médecin reçoit d'un établissement public ou privé (hôpital, clinique, maison de santé, compagnie de chemins de fer, société de secours mutuels, etc...) vis-à-vis duquel il se trouve dans un état de dépendance tel qu'il puisse être considéré comme un employé. (Voir ci-dessus pages 22 à 25).

Les médecins peuvent donc être soumis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et à l'impôt sur les traitements et salaires. Mais il n'en est ainsi que dans le cas où ils se bornent à la pratique de leur art. Lorsqu'ils fournissent en outre à leurs malades les médicaments, le

logement, la nourriture, ils doivent en principe être considérés comme exerçant une profession commerciale et soumis par suite à l'impôt qui frappe cette catégorie de revenus.

Suivant l'article 632 du Code de Commerce, est réputé acte de commerce « tout achat de denrées et marchandises pour les revendre soit en nature, soit après les avoir travaillées et mises en œuvre ou même pour en louer simplement l'usage ». L'intention de revendre est une condition essentielle pour que l'achat ait le caractère d'acte de commerce. Il faut aussi que l'acquéreur entende réaliser un bénéfice et que ce bénéfice porte sur la revente de la chose achetée.

Par application de ces règles, ne peut être considéré comme faisant acte de commerce le médecin qui, en vertu de la loi du 21 germinal an xi, est autorisé à fournir des médicaments aux malades près desquels il est appelé dans les lieux où il n'existe pas de pharmacie (Lyon-Caen et Renault, tome I, n° 81). Il ne peut être soumis à raison de ces ventes accessoires à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. De même le caractère commercial n'appartient pas à l'achat par un dentiste de fournitures et d'objets *nécessaires à l'exercice de sa profession*.

En revanche, est commerçant le dentiste qui fabrique avec des produits qu'il achète des pâtes et poudres dentifrices et les vend non seulement aux personnes qu'il soigne, mais encore à toutes autres personnes (Paris, 14 octobre 1908, S. 1909-2-55). S'il joint à sa profession normale une exploitation commerciale telle que la vente de médicaments, râteliers ou fournitures dentaires à des personnes autres que ses malades, l'impôt sur les bénéfices commerciaux est dû à raison des profits que lui procurent ces ventes.

La question de la commercialité des actes accomplis par les personnes exerçant une profession médicale se pose surtout lorsqu'il s'agit de l'imposition des cliniques et des maisons de santé.

L'Administration avait tout d'abord admis que les cliniques et maisons de santé n'avaient pas un caractère commercial quand leur objet principal consistait à soigner les malades, mais elle estimait que si la majeure partie des bé-

néfices provenait de la fourniture du logement, de l'entretien des pensionnaires de la maison de santé, ou encore du travail du médecin appointé chargé des principaux soins à donner aux malades, les opérations effectuées avaient le caractère de spéculations commerciales et les profits qu'elles procuraient devaient être soumis *pour leur intégralité* à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. (Rép. M^{lle} débats, Ch. 9 novembre 1922).

Cette doctrine a été abandonnée à la suite d'un arrêt rendu par la Cour de Cassation le 12 novembre 1923 (Raymond c. Dieudonné et autres) qui attribue le caractère d'entreprise commerciale à l'exploitation d'une maison de santé par un médecin. Il est ainsi motivé : « Attendu que les maisons de santé et les cliniques médicales qui procurent moyennant rémunération aux malades, avec les soins médicaux, le logement et la nourriture, sont en principe des entreprises commerciales assujetties par la loi du 12 avril 1906 à la législation sur les accidents du travail, alors même *qu'elles sont tenues par un médecin, et quelle que soit l'importance du traitement médical eu égard aux autres fournitures* ; qu'il n'en est autrement que des établissements fondés dans des intentions purement humanitaires et dont l'exploitation ne poursuit la réalisation d'aucun bénéfice ».

S'appuyant sur cette jurisprudence, l'Administration en avait conclu que les exploitants de cliniques et établissements médicaux devaient être assujettis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour l'ensemble des profits qu'ils retirent de leur exploitation, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre la part des bénéfices afférente aux soins médicaux et celle provenant des fournitures faites soit aux malades eux-mêmes, soit aux autres personnes reçues dans l'établissement. (Rép. min., J.O. 2 mars 1926, déb. Ch., p. 1117).

Cet arrêt du 12 novembre 1923 n'avait pas la portée que lui attribuait l'Administration ; en réalité, il ne pouvait être invoqué que pour soutenir le caractère commercial de la fourniture aux malades de la nourriture et du logement, mais il était impossible d'en tirer argument pour faire échec au principe légal de la discrimination des revenus. Aussi reve-

nant sur sa manière de voir, l'Administration, par sa circulaire du 22 juillet 1926, n° 1466 (1), a-t-elle estimé « que la gestion d'une maison de santé envisagée comme établissement hospitalier était en elle-même indépendante de l'exercice de l'art médical et qu'il y avait lieu d'admettre qu'en tant qu'il assure à ses malades le logement, la nourriture, le régime approprié à leur état, la surveillance des gardes, les soins des infirmiers, le médecin qui possède une maison de santé peut être considéré comme exerçant une profession distincte de la profession médicale ».

C'est d'ailleurs en ce sens que s'est prononcé le Conseil d'Etat par un arrêt du 28 mars 1928 (Gaz. Pal. 2 mai 1928), relatif à l'imposition d'un médecin qui dirigeait un asile privé d'aliénés.

Cet arrêt précise que « dans les conditions où fonctionne l'asile du requérant, les revenus provenant de cet asile correspondent d'une part au service médical et d'autre part au service des fournitures ; qu'ainsi le requérant exerce en réalité deux professions : une profession libérale et une profession commerciale ». Il ordonne qu'il soit « avant dire droit procédé par l'Administration des Contributions directes à un supplément d'instruction à l'effet de déterminer les bénéfices réalisés par le requérant d'une part dans sa profession de médecin, d'autre part, dans l'exploitation commerciale de l'asile ».

Cette jurisprudence s'est affirmée à nouveau par des arrêts des 4 décembre 1931 et 4 mars 1932. Suivant ces arrêts, ont été considérés comme exerçant à la fois une profession libérale et une profession commerciale :

— un chirurgien qui exploite une clinique. Si l'exploitation de la clinique est déficitaire, le contribuable doit néanmoins être imposé sur les bénéfices de sa profession non commerciale de chirurgien, sans tenir compte du déficit subi dans la clinique (4 décembre 1931),

— un médecin qui exploite une maison de santé. Le bénéfice provenant de la profession libérale de médecin a été

(1) *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, année 1926, page 676.

arbitré, d'après les éléments de l'instruction, à 70 % du bénéfice total (4 mars 1932).

En définitive, il y a lieu d'opérer une discrimination entre les deux catégories de recettes : 1° honoraires médicaux ; 2° fournitures et autres services. Dans la première catégorie doivent être comprises uniquement les recettes résultant d'actes médicaux et opérations chirurgicales ; à la seconde seront rattachées non seulement les fournitures hôtelières, tels que le logement et la nourriture, mais encore celles afférentes à la surveillance exercée par les gardes, aux soins des infirmiers, à la fourniture des médicaments, en un mot toutes les recettes qui ne relèvent pas normalement de l'art médical.

Cette répartition des recettes paraît à première vue assez simple. Il existe cependant des cas où elle peut donner lieu à controverse. Devra-t-on en particulier assimiler à des honoraires médicaux le prix payé par les malades pour des séances d'hydrothérapie ou d'électrothérapie ? Suivant un arrêt en date du 16 janvier 1931 (*Gaz. Pal.* 10 mars 1931), il s'agit là d'une question d'espèce. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat reconnaît d'abord que les revenus provenant de la maison de santé du médecin correspondent d'une part au service médical et d'autre part au service des fournitures ; puis statuant sur le point de savoir si les séances d'hydrothérapie et d'électrothérapie pratiquées dans l'établissement devaient être ou non rangées parmi les services médicaux, il a décidé que, « eu égard tant à leur prix *qu'aux conditions dans lesquelles elles étaient administrées*, les douches et électrisations en cause devaient être regardées comme constituant un élément de recettes afférent à la profession commerciale ». Les circonstances de fait sur lesquelles le Conseil d'Etat s'est fondé pour rendre sa décision ne sont pas indiquées ; tout ce que l'on peut dire, c'est que cet arrêt ne peut être considéré comme fixant la jurisprudence. Il semble que si les séances d'hydrothérapie, d'électrothérapie, mécanothérapie, etc., sont prescrites à certains malades et font partie du traitement que nécessite leur état, les sommes versées de ce chef à l'établissement où ils sont traités ont le caractère d'honoraires médicaux.

L'exercice de la médecine comprend, en effet, non seulement les consultations et les opérations chirurgicales, mais encore, suivant la jurisprudence des tribunaux judiciaires, l'emploi du magnétisme (Cass. 29 décembre 1900, Pand. fr. 1901-1-63), les soins divers par voie de massothérapie (Trib. Lyon, 9 mai 1905, D. P. 1905-2-326), l'électrophérapie (Trib. com. Bruxelles, 6 janvier 1905, Pand. fr. 1905-5-27), l'hydrothérapie (Trib. Com. Seine, 13 novembre 1888, Pand. fr. 1889-2-189).

Ainsi, par application du principe de l'autonomie des cédulés, le médecin qui exploite une clinique ou une maison de santé peut être soumis à la fois à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Mais en est-il de même lorsque la clinique ou la maison de santé n'est pas exploitée par un médecin ?

Il n'y a pas lieu dans ce cas d'établir une distinction entre les opérations purement médicales et celles qui ne présentent pas ce caractère. Le contribuable ne peut en effet être considéré comme exerçant à la fois une profession libérale et une profession commerciale. Ayant placé à la tête de son établissement des médecins payés par lui, il doit être considéré comme exerçant uniquement une profession commerciale, puisqu'il spécule sur la fourniture des soins médicaux donnés aux malades qui se trouvent dans son établissement. Il est passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux à raison de l'intégralité du bénéfice que lui procure l'exploitation de son établissement.

Le Conseil d'Etat s'est prononcé en ce sens dans une hypothèse très voisine. Il a en effet considéré comme exerçant une profession de caractère commercial un contribuable qui, ne remplissant pas lui-même les conditions exigées par la loi du 30 novembre 1892 pour l'exercice de l'art dentaire, rémunérât pour exploiter son cabinet de dentiste un employé possesseur du diplôme de chirurgien-dentiste. Le bénéfice réalisé par ce contribuable a dès lors été soumis à l'impôt sur les bénéfices commerciaux. (Arrêt du 12 février 1932 ; *Gaz. Pal.* 8 mars 1932).

Certains auteurs (1) ont critiqué cette décision comme portant atteinte au principe unanimement reconnu, d'après lequel c'est à la nature de la profession exercée et non à la qualité de l'exploitant qu'il faut s'attacher pour déterminer quel est l'impôt cédulaire applicable.

Mais en réalité l'arrêt en question ne semble pas avoir cette portée. Si le Conseil d'Etat a estimé que l'impôt sur les bénéfices commerciaux était applicable, c'est en considération du fait que, le contribuable n'étant pas titulaire du diplôme nécessaire, *se faisait remplacer* pour l'exploitation de son cabinet dentaire par un employé. L'impôt sur les bénéfices commerciaux était dès lors incontestablement dû puisque le profit réalisé avait sa source dans une véritable spéculation sur le travail d'autrui. On ne saurait donc prétendre que le Conseil d'Etat en prenant cette décision ait inexactement apprécié la véritable nature du revenu imposable.

Tout autre serait d'ailleurs la situation du contribuable qui se livrerait *personnellement* aux opérations qui caractérisent l'art médical ou dentaire, sans être pourvu des diplômes requis par la loi. Le principe de l'indépendance du droit fiscal par rapport aux autres branches du droit conduit en effet à soumettre à l'impôt tous les revenus non formellement exemptés par la loi sans qu'il y ait lieu de rechercher s'ils ont été réalisés dans des conditions pouvant donner ouverture à des poursuites pénales. D'autre part, ainsi que l'a constamment jugé le Conseil d'Etat (voir notamment l'arrêt du 24 juillet 1929, Sem. juridique, 1929, p. 1286), l'impôt cédulaire applicable aux profits réalisés par un contribuable doit être déterminé par la nature des opérations dont résultent les revenus taxables, et non par la qualité de la personne qui accomplit ces opérations. Or, les personnes qui se livrent à l'exercice de la médecine ont incontestablement une profession non commerciale, même si elles ne remplissent pas les conditions exigées par la loi du 30 novembre 1892.

(1) DURAND et BOURREL. Impôts sur les revenus. Questions litigieuses, page 25.

Par suite, dans le cas envisagé, l'impôt sur les bénéfices non commerciaux serait seul exigible.

Reste enfin à examiner le mode d'imposition des sociétés formées par des médecins ou des chirurgiens.

Ces sociétés, si elles étaient constituées uniquement en vue de l'exploitation de la clientèle, pourraient être déclarées nulles comme ayant pour objet des choses « hors du commerce » (Paris, 15 mai 1922, D.P. 1922-2-18). Les bénéfices qu'elles réaliseraient seraient néanmoins imposables dans les termes du droit commun, car les associés ne seraient pas admis à invoquer cette nullité pour échapper à l'impôt.

En revanche, la validité d'une société constituée en vue d'exploiter une maison de santé n'est pas douteuse, puisqu'elle aurait pour objet de fournir aux malades non seulement des soins médicaux, mais encore des médicaments, le logement, la nourriture, etc... Le caractère commercial d'une telle entreprise a d'ailleurs été reconnu par la Cour de Cassation dans son arrêt du 12 novembre 1923 rappelé ci-dessus.

Sous le régime antérieur au décret du 20 juillet 1934 pris en exécution de la loi du 6 juillet 1934, la règle ci-dessus exposée, d'après laquelle le classement des contribuables dans les différentes cédules dépendait exclusivement de la nature de leurs opérations, avait un caractère absolu et ne souffrait aucune exception. Elle s'appliquait notamment lorsqu'il s'agissait de régler l'imposition des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions et des sociétés à responsabilité limitée. Ces sociétés, bien que la loi les ait déclarées commerciales, quel que soit leur objet (article 68 de la loi du 24 juillet 1867, complété par l'article 6 de la loi du 1^{er} août 1893, article 3 de la loi du 7 mars 1925), n'étaient soumises à l'impôt sur les bénéfices commerciaux que si leurs opérations constituaient, par leur nature, des actes de commerce proprement dits. Ainsi une société à responsabilité limitée formée par des médecins pour l'exploitation d'une clinique était passible des mêmes impôts que si l'établissement avait été géré par un médecin à titre individuel.

Le décret du 20 juillet 1934 modifie profondément cet état de choses. Il dispose en effet, par son article 3, que « les sociétés par actions et les sociétés à responsabilité limitée sont soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux quel que soit leur objet ».

Il en résulte que, depuis l'année 1935, les sociétés de cette forme qui ont pour objet l'exploitation d'une maison de santé sont passibles de cet impôt, à raison non seulement des profits réalisés sur les fournitures diverses faites aux malades (logement, nourriture, etc...), mais encore des honoraires médicaux. Il en est d'ailleurs ainsi même si les associés effectuent eux-mêmes les opérations ressortissant à l'art médical.

Ce régime exceptionnel ne s'applique, suivant les termes mêmes du décret précité, qu'aux sociétés qu'il désigne limitativement. Par suite les autres collectivités, telles que les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés civiles, les associations en participation, restent imposables suivant le droit commun. Elles doivent dès lors être taxées suivant les mêmes règles que les médecins et chirurgiens exerçant individuellement leur art.

CHAPITRE III

Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales**SECTION I. — DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE**

Aux termes de l'article 79 du Code général des Impôts directs, « l'impôt est établi à raison du bénéfice net de l'année précédente constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.

« Ces dépenses comprennent notamment :

« 1° le loyer des locaux professionnels ou le revenu net d'après lequel ils sont soumis à l'impôt foncier s'ils appartiennent au contribuable ;

« 2° les amortissements effectués suivant les règles applicables en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ».

Période à envisager

Il résulte de ce texte que la base d'imposition est constituée par le bénéfice de l'année précédente. Par suite, le contribuable, qui a commencé à exercer sa profession le 1^{er} juillet par exemple, doit être imposé l'année suivante, d'après le bénéfice réalisé du 1^{er} juillet au 31 décembre.

Recettes à retenir

Les recettes à retenir pour la détermination du bénéfice imposable sont celles qui ont été *effectivement perçues*, que les services auxquels elles se rapportent aient été rendus au cours de l'année précédente, ou qu'ils l'aient été au cours des années antérieures.

Il résulte en effet de la jurisprudence du Conseil d'Etat que toutes les sommes encaissées au cours de l'année précédente, et celles-là seulement, doivent entrer en compte pour l'établissement de l'impôt ; il n'y a pas lieu de retenir les créances acquises mais restant à recouvrer (C.E. 23 octobre 1931, *Gaz. Pal.* 15 décembre 1931).

Par application de ce principe, les honoraires restant à percevoir à la date de la cessation de la profession peuvent être atteints par l'impôt au titre des années suivant celle de leur recouvrement (C.E. 28 juin 1937).

L'Administration admet toutefois que les contribuables peuvent, sur leur demande, être taxés d'après les résultats d'une comptabilité tenue suivant les principes de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire en considérant comme recettes d'une année les honoraires afférents aux services rendus au cours de cette même année (Rép. min., J. O. 31 mars 1934, déb. Ch., p. 1046). Ces honoraires ne sauraient évidemment être retenus à nouveau lorsqu'ils sont recouvrés.

Les recettes à envisager sont uniquement celles qui constituent la rémunération d'actes professionnels.

Dès lors ne doivent pas être retenus :

- les prix académiques attribués à titre de récompense,
- le bénéfice réalisé à l'occasion de la cession de l'installation et de la clientèle (Rép. min., J. O. 13 mars 1936, déb. Ch., p. 912).

En revanche, doivent être comprises parmi les recettes imposables :

- la valeur des cadeaux et dons en nature reçus en rémunération d'actes professionnels,
- les sommes reçues d'un confrère pour services professionnels, même si ces encaissements sont contraires aux lois et règlements qui régissent la profession.

Dépenses à déduire

Les dépenses qui doivent être retranchées des recettes en vue de la détermination du bénéfice net sont les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ou, plus généralement, par l'acquisition du revenu.

Elles ne peuvent être évaluées forfaitairement, mais doivent être déduites pour leur montant réel.

Lorsqu'il s'agit de dépenses exposées pour l'exercice de la profession et pour les besoins personnels du contribuable ou de sa famille, elles ne peuvent être déduites que dans la

mesure où elles ont le caractère de charges professionnelles. Il est nécessaire dans ce cas d'opérer une ventilation.

De même qu'on doit comprendre dans les recettes toutes les sommes effectivement encaissées et ces sommes seulement, de même on doit faire entrer dans les frais déductibles le montant intégral des dépenses professionnelles payées au cours de l'année considérée et ces dépenses seulement.

Il existe toutefois une exception à cette règle. Suivant l'acte 79 du Code général, reproduit ci-dessus, les dépenses de matériel qui ne sont pas destinées à se renouveler annuellement ne peuvent être retranchées intégralement du bénéfice brut de l'année au cours de laquelle elles ont été payées. Est seule susceptible d'être admise en déduction une annuité d'amortissement déterminée en tenant compte à la fois du prix de revient du matériel et de sa durée probable d'utilisation.

Sous cette réserve, le chiffre du bénéfice net devant servir de base à l'impôt est, en définitive, le résultat d'une simple balance de mouvements de caisse.

Les dépenses déductibles sont de nature très variable. L'énumération ci-après n'est donnée qu'à titre indicatif.

Dépenses se rattachant à l'acquisition de la clientèle

Le prix payé pour achat de la clientèle ne doit pas être compris parmi les dépenses déductibles (C.E. 12 mai 1933, *Gaz. Pal.* 4 juillet 1933). Il s'agit en effet d'une dépense en capital, elle ne peut être rangée parmi les charges qui dérivent de l'exercice de la profession. On ne peut même pas déduire l'intérêt du capital engagé pour acquérir cette clientèle (C.E. 9 décembre 1927, *Lebon*, p. 1193, S. 1928-3-57).

Cet arrêt vise le cas où le contribuable s'est entièrement libéré du prix convenu. Lorsque ce prix n'est pas intégralement payé, les intérêts versés au cessionnaire sur la somme restant due peuvent au contraire être déduits ; ils seront compris parmi les dépenses professionnelles de l'année au cours de laquelle ils auront été versés. De même si le prix convenu a été emprunté à un tiers, les intérêts versés à ce

tiers chaque année doivent être retranchés du bénéfice brut professionnel. (Rép. min., *J.O.* 13 janvier 1932, déb. Ch., p. 13).

En résumé, le versement du capital lui-même n'a aucune influence sur la détermination du bénéfice imposable; seuls peuvent être compris parmi les dépenses déductibles, les intérêts de ce capital *effectivement versés* chaque année par le contribuable, soit à son prédécesseur, soit à celui qui lui a prêté les fonds nécessaires à son installation.

Mais sont considérées comme frais professionnels les dépenses accessoires à l'achat de la clientèle si elles ont été supportées par l'acquéreur; il en est ainsi des droits d'enregistrement, de la commission versée à celui qui s'est entrepris pour la réalisation du contrat, des frais d'acte.

Dépenses de matériel

Ces dépenses correspondent à l'achat du matériel de bureau, des instruments chirurgicaux, trousse, matériel de radiologie, voitures nécessaires à l'exercice de la profession, etc...

Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, ces dépenses peuvent seulement faire l'objet d'un amortissement chaque année. Toutefois, s'il s'agit de petit matériel soumis à une dépréciation très rapide, on peut comprendre l'intégralité de la dépense parmi les frais professionnels de l'année de l'acquisition.

Dans le cas où le matériel amortissable a été acheté avec la clientèle pour un prix global, il y a lieu d'éliminer de ce prix la partie s'appliquant à la clientèle. On répartit ensuite le surplus, qui correspond seulement à la valeur du matériel, entre les divers objets à amortir.

Suivant la jurisprudence, l'amortissement doit être calculé sur le coût d'achat des éléments auxquels il s'applique. Par suite, le total des annuités d'amortissement successivement admises en déduction ne peut en aucun cas excéder le prix d'acquisition de l'objet à amortir. Lorsque cette limite est atteinte, aucune déduction ne peut plus être opérée (C.E. 20 janvier 1933, *Gaz. Pal.* 28 février 1933).

Les taux d'amortissement susceptibles d'être retenus sont

ceux qui permettent de parer à la dépréciation effectivement subie par les éléments à amortir. Ils sont dès lors subordonnés à la nature de ces éléments, à leur durée probable et aux diverses circonstances influant sur leur diminution de valeur.

Dépenses afférentes aux locaux professionnels

Le loyer des locaux affectés à l'exercice de la profession constitue une dépense professionnelle déductible pour l'établissement de l'impôt.

Lorsque ces locaux sont la propriété du contribuable, aucune dépense de loyer ne pouvant être retranchée des recettes, le bénéfice net englobe la rémunération du capital foncier représenté par les locaux professionnels. Cette rémunération étant déjà atteinte par la contribution foncière, l'article 79 du Code général permet de comprendre parmi les dépenses à déduire le revenu net d'après lequel ces locaux sont soumis à l'impôt foncier.

Le contribuable qui, étant locataire, devient propriétaire de l'immeuble dans lequel il exerce sa profession, a le droit de déduire, d'une part la fraction du loyer payé pendant la partie de l'année où il a été locataire, et, d'autre part, la portion du revenu cadastral afférente à la période courue depuis le jour de l'acquisition jusqu'à la fin de l'année.

Les frais d'entretien, d'éclairage, de chauffage des locaux professionnels sont également déductibles du bénéfice brut.

En revanche, les grosses réparations ne peuvent donner lieu qu'à un amortissement.

Dépenses de personnel

La rémunération des employés, aides ou collaborateurs, fait partie des dépenses professionnelles qui doivent être retranchées des recettes pour la détermination du bénéfice net.

Un médecin qui a recours à un remplaçant a le droit de déduire les dépenses qu'il a supportées de ce fait (honoraires, frais de nourriture, de logement, etc...).

Les frais de personnel de service ne sont déductibles que

dans la mesure où ce personnel sert à l'exercice de la profession.

Frais professionnels divers

Aucun amortissement ne peut être admis en ce qui concerne les frais d'étude exposés par le contribuable pour l'obtention de ses diplômes antérieurement à l'année de son installation.

Mais les frais d'étude, de documentation, d'examen ou de concours, engagés par le médecin pour se perfectionner dans son art ou pour accroître ses connaissances professionnelles, doivent être admis en déduction. Ainsi un médecin peut retrancher de son bénéfice brut les sommes qu'il a dépensées pour venir suivre des cours dans un centre de radiologie. (Rép. min., *J. O.* 25 juillet 1930, déb. Ch., p. 3158).

Sont également déductibles :

— les frais d'achat d'ouvrages professionnels et d'abonnement à des publications professionnelles,

— les frais de bureau, l'abonnement au téléphone, les frais d'encaissement des notes d'honoraires, les cotisations syndicales,

— les frais de déplacement et les frais d'automobile (entretien de la voiture, salaire du chauffeur, essence, huile, réparations, etc...). Il sera souvent nécessaire d'opérer une ventilation entre la partie de ces charges afférente aux déplacements professionnels et celle qui, ne présentant pas ce caractère, ne peut être admise en déduction. Cette ventilation ne peut la plupart du temps qu'être approximative.

— les frais de publicité, alors même que l'usage ou les règlements de la profession interdiraient d'y avoir recours.

— les impôts afférents à la profession, tels que l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, la patente, la taxe sur la valeur locative des locaux professionnels. Si le contribuable est propriétaire de l'immeuble dans lequel il exerce sa profession, il peut déduire également le montant de l'impôt foncier afférent aux locaux professionnels.

— les indemnités versées pour responsabilité professionnelle.

— les primes d'assurances lorsqu'elles correspondent à un risque encouru par l'exercice de la profession. Il en est ainsi des primes d'assurances incendie pour le mobilier et le matériel à usage professionnel, les primes d'assurances contre les accidents, les primes versées pour se garantir contre la responsabilité professionnelle.

— les versements effectués par le contribuable en faveur de ses employés au titre des assurances sociales, qu'il s'agisse de la cotisation patronale ou de la cotisation ouvrière, lorsque l'employeur l'a prise à sa charge.

— les frais de maladie supportés par un médecin atteint d'une maladie professionnelle reconnue par la médaille des épidémies et qui n'est pas assuré contre un tel risque. (Rép. min., J. O. 23 avril 1937, déb. Ch., p. 1341).

Versements pour la constitution d'une retraite

Sous le régime antérieur au décret du 20 juillet 1934, l'Administration admettait en déduction du bénéfice brut professionnel les sommes versées pour la constitution d'une pension ou d'une rente viagère. L'article 1^{er} du décret du 30 décembre 1926 autorisait en effet cette déduction.

Le décret du 20 juillet 1934, applicable à partir du 1^{er} janvier 1935, ne permet plus de comprendre parmi les dépenses professionnelles les versements effectués à ce titre.

Dépenses non déductibles

Doivent être exclues des frais professionnels toutes les dépenses d'ordre personnel tel que le loyer des appartements particuliers, les dépenses de maison, les gages de la domesticité privée. Il en est ainsi notamment des dépenses supplémentaires occasionnées par un mois de congé pris en dehors du domicile. (Rép. min., J. O. 5 mars 1928, déb. Ch., p. 376).

Report déficitaire

Antérieurement à 1935, les résultats de chaque année devaient être, pour l'application de l'impôt, envisagés isolément, et si, pour une année déterminée, ce résultat était déficitaire, il n'était pas possible de tenir compte de ce fait pour la détermination de la base de l'impôt dû au titre des années suivantes.

Il n'en est plus de même aujourd'hui. En vertu de l'article 80 du Code général des Impôts directs, modifié par l'article 1^{er} d'un décret-loi du 30 octobre 1935, si, pour une année, les dépenses déductibles dépassent les recettes, l'excédent est déduit du bénéfice de l'année suivante. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour absorber le déficit, l'excédent est successivement reporté sur les années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement.

Cette disposition présente un intérêt considérable pour les jeunes médecins. Généralement, les frais d'installation conjugués avec la faible clientèle d'un débutant rendaient les premières années déficitaires. Aucun impôt cédulaire n'était évidemment réclamé, mais lorsque la situation devenait bénéficiaire, la totalité des bénéfices de chaque année, considérée isolément, était imposée sans tenir compte des pertes antérieures.

Il n'en est plus ainsi depuis l'entrée en application des dispositions de l'article 80 précité, le déficit d'une année peut être amorti par imputation sur les bénéfices de l'une des cinq années suivantes.

SECTION II. — PERSONNES IMPOSABLES.

LIEU D'IMPOSITION. — CALCUL DE L'IMPÔT.

L'impôt est établi au nom des personnes qui ont réalisé les bénéfices imposables.

Il n'est pas dû pour les bénéfices réalisés par un contribuable qui décède avant le 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

L'impôt est strictement personnel ; la femme mariée est imposable en son nom pour les bénéfices qu'elle a réalisés.

Les étrangers sont taxés dans les mêmes conditions que les Français, la loi ne distingue pas à leur égard.

Les sociétés sont imposables au même titre que les personnes physiques (1). En ce qui concerne les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, l'article 82 du Code général prévoit un mode d'imposition particulier :

« Dans les sociétés en nom collectif, chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société.

« Dans les sociétés en commandite simple, l'impôt est établi au nom de chacun des commandités pour sa part respective de bénéfices, et, pour le surplus, au nom de la société.

« Les impositions comprises dans les rôles au nom des associés n'en demeurent pas moins des dettes sociales ».

L'Administration a admis que ces dispositions légales devaient être étendues par analogie aux sociétés civiles. (Rép. min., *J. O.* 13 juillet 1929, déb. Ch., p. 2527).

Les associations en participation ne peuvent, en raison de leur caractère occulte, être imposées qu'au nom du gérant, seul responsable vis-à-vis des tiers. Toutefois si la part des co-participants est connue, chacun d'eux est personnellement passible de l'impôt à raison du bénéfice lui revenant dans les profits de l'association. (Rép. min., *J. O.* 30 janvier 1935, déb. Sénat, p. 69).

Aux termes de l'article 82 du Code précité, « l'impôt est établi..... au lieu de l'exercice de la profession, ou, le cas échéant, du principal établissement ».

Si un contribuable possède des installations professionnelles à des adresses différentes, l'impôt fait l'objet d'une cote unique, qui est établie au lieu du principal établissement.

(1) Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée ou en commandite par actions ne peuvent être soumises qu'à l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

L'impôt ne porte que sur la partie du bénéfice net dépassant la somme de 10.000 francs. En outre le revenu imposable est arrondi à la centaine inférieure.

Le taux de l'impôt est fixé chaque année par la loi de finances. Pour les années 1935, 1936 et 1937 il était de 12 % ; pour l'année 1938 il a été porté à 14 % par l'article 48 du décret-loi du 8 juillet 1937.

Le montant de la cotisation ainsi déterminé est réduit en raison des charges de familles du contribuable, dans les conditions prévues à l'article 102 du Code général (voir ci-après, page 171).

SECTION III. — DES DÉCLARATIONS

Suivant l'article 84 du Code général, « toute personne passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est tenue de produire dans les deux premiers mois de chaque année une déclaration indiquant le montant de ses recettes brutes, celui de ses dépenses professionnelles et le chiffre de son bénéfice net de l'année précédente ».

La déclaration souscrite pour une année n'est pas valable pour l'année suivante, elle doit être renouvelée. Cependant elle n'est pas obligatoire pour les contribuables dont le bénéfice net ne dépasse pas le minimum exempté.

La déclaration peut être présentée sous une forme quelconque, pourvu qu'elle contienne les énonciations nécessaires : nom du contribuable, lieu d'exercice de la profession ou du principal établissement, nature de la profession, montant des recettes brutes et des dépenses professionnelles, différence formant le bénéfice net.

La déclaration est adressée au contrôleur des Contributions directes du lieu où le contribuable exerce sa profession ou a son principal établissement. Il en est délivré récépissé (Code, art. 85).

La déclaration n'a pas un caractère irrévocable. Conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, le contribuable peut obtenir par voie de réclamation un dégrèvement sur l'imposition établie d'après sa déclaration, mais il doit alors

apporter la preuve que son bénéfice réel a été inférieur à celui qu'il a déclaré. (C.E. 31 juillet 1925, Lebon, p. 779).

SECTION IV. — DU CONTRÔLE DES DÉCLARATIONS

Les déclarations souscrites par les contribuables sont vérifiées par le contrôleur. Mais elles ne peuvent être rectifiées que suivant une procédure déterminée. Cette procédure est réglée par l'article 86 du Code général, qui est ainsi conçu :

« Le contrôleur peut demander aux intéressés tous les renseignements susceptibles de justifier l'exactitude des chiffres déclarés. S'il juge ces renseignements insuffisants, il établit la base de l'imposition et notifie au contribuable le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement ; il invite en même temps l'intéressé à présenter, s'il y a lieu, ses observations par écrit ou verbalement dans un délai de vingt jours.

« Si le désaccord persiste, il est soumis à une commission de taxation siégeant au chef-lieu du département et dont la composition et le fonctionnement sont réglés par les articles 87 et 88 ci-après ».

Des demandes de renseignements

Le contrôleur peut demander des renseignements au sujet de chacun des éléments que la déclaration doit mentionner : recettes brutes, dépenses professionnelles, différence constituant le bénéfice net.

La demande du contrôleur peut s'appliquer à la détermination des recettes brutes lorsqu'il lui semble que le chiffre déclaré ne correspond pas aux conditions dans lesquelles le contribuable exerce sa profession, ou bien encore ne concorde pas avec les indications recueillies soit auprès d'administrations publiques, soit auprès d'entreprises privées (voir ci-après pages 109 à 138).

Les dépenses professionnelles peuvent donner lieu à une

demande de renseignements de l'agent de l'Administration si le chiffre mentionné à ce titre dans la déclaration ne lui paraît pas en rapport avec la nature et l'importance des actes professionnels effectués. Le contrôleur peut même exiger du contribuable un relevé de ses frais par catégories, telles que dépenses de bureau, de loyer, de transport, etc... Il peut aussi l'inviter à donner au sujet de certaines déductions toutes explications permettant d'apprécier si elles sont ou non exagérées.

C'est ainsi qu'en vue de la vérification des amortissements pratiqués, le contrôleur a le droit de demander au contribuable d'indiquer le coût, la date d'achat, la nature des objets auxquels s'appliquent ces amortissements.

Des explications peuvent aussi être demandées au sujet du bénéfice net déclaré, lorsque ce bénéfice, augmenté des revenus de toutes natures mentionnés sur la déclaration faite en vue de l'impôt général sur le revenu, est manifestement inférieur aux dépenses personnelles et ostensibles du contribuable : loyer, domesticité, automobiles, chasses gardées, habitation de plaisance, etc... Ce moyen de contrôle par les dépenses personnelles avait été formellement prévu par l'article 9 de la loi du 13 juillet 1925, mais il a été abandonné dès l'année 1926 (loi du 4 avril 1926) et le Code général des Impôts directs n'en fait plus mention. On doit admettre cependant que les termes généraux du texte légal ci-dessus rappelé permettent au contrôleur de provoquer dans ce cas les explications du contribuable.

La loi ne prévoit aucune sanction à l'égard de ceux qui s'abstiennent de répondre à la demande du contrôleur ou encore qui n'ont répondu que d'une manière incomplète ou évasive. De même le texte légal n'assigne pas au contribuable un délai pour produire sa réponse.

*Appréciation des renseignements fournis
et notification de la base provisoire d'imposition*

Lorsque le contrôleur a examiné les renseignements qui lui ont été fournis ou les documents dont il a requis la pré-

sensation, il fixe la base d'imposition. Mais s'il n'admet pas le chiffre déclaré, il doit notifier au contribuable celui qu'il estime devoir être retenu, en indiquant les motifs de cette rectification, et inviter en même temps l'intéressé à faire parvenir, le cas échéant, ses observations dans un délai de vingt jours.

Il procède de même à l'égard de ceux qui n'ont pas répondu à sa demande de renseignements.

La notification préalable, par le contrôleur, de la base d'imposition qu'il entend substituer au chiffre déclaré par le contribuable est une formalité substantielle. Son inobservation constitue un vice de forme qui entraîne la nullité de l'imposition dans la mesure où celle-ci s'applique à un bénéfice supérieur à celui déclaré. Le contribuable qui peut s'en prévaloir doit obtenir l'annulation de l'imposition correspondant au redressement irrégulièrement apporté à sa déclaration (C.E., 1^{er} décembre 1933, *Gaz. Pal.* 30-1-1934).

Le contrôleur ne peut jamais se dispenser d'adresser la notification prévue par la loi. Il en est ainsi même lorsque le contribuable a donné verbalement son adhésion au rehaussement. (C.E. 22 mars 1929).

Cette notification ne peut d'ailleurs être considérée comme effectuée que lorsque le contribuable l'a effectivement reçue ou que l'administration justifie avoir fait toutes les démarches nécessaires pour l'atteindre. Ainsi a été déclaré irrégulier un rehaussement qui, notifié à l'ancien domicile du contribuable, ne lui était pas parvenu, alors que cependant l'administration avait eu connaissance de sa nouvelle adresse. (C.E., 19 juillet 1929).

Nous venons d'envisager le cas où il y a eu omission complète de la formalité légale ; cette omission entraîne la nullité de l'imposition. En est-il de même lorsqu'il y a simplement omission partielle de la formalité ?

La notification a été faite, mais toutes les formes prévues par la loi n'ont pas été respectées ; la lettre de notification a bien été adressée, elle est parvenue à son destinataire, mais le contrôleur a omis par exemple d'indiquer les motifs de la

rectification envisagée, ou bien, il n'a pas invité l'intéressé à présenter ses observations dans un délai de vingt jours.

La simple irrégularité dans la notification, l'omission d'une des mentions qu'elle doit contenir entraîne aussi, en général, la nullité de l'imposition. La jurisprudence se montre sévère, cependant elle fait ici la distinction entre les formes substantielles et celles qui ne présentent pas ce caractère.

Pour établir cette distinction, elle paraît se baser sur les deux principes suivants :

1° *Doivent être obligatoirement observées toutes les règles de forme prévues par la loi, et celles-là seulement ;*

2° *Les règles de forme ont toutes été instituées dans l'intérêt du contribuable. Par suite s'il est avéré que l'omission ou l'irrégularité de l'une d'entre elles n'a pu avoir pour effet de restreindre l'exercice des droits du contribuable, l'imposition est néanmoins valable.*

Ainsi, pour être opérante, la lettre de notification doit mentionner les motifs du rehaussement, cependant il n'est pas nécessaire qu'elle indique le texte légal qui a été appliqué (C.E. 6 mars 1931). Cette dernière mention n'est pas en effet formellement prévue par la loi.

Lorsque la notification de la rectification a été faite régulièrement, peu importe que des erreurs matérielles sans importance aient été commises dans une lettre postérieure du contrôleur. Ces erreurs ne sont pas de nature à vicier la procédure d'imposition, la notification précédemment adressée reste valable (C.E. 10 février 1933).

La loi accorde au contribuable un délai de vingt jours pour produire ses observations. L'imposition est irrégulière si elle a été établie avant l'expiration de ce délai. (C.E. 29 novembre 1929, Sem. Juridique, 1929, page 15).

Mais si le contribuable transmet son acceptation avant l'expiration du délai de vingt jours qui lui a été imparti, l'imposition peut être mise en recouvrement dès la réception de cette réponse. (C.E. 8 juillet 1932 ; 13 février 1934, Gaz. Pal. 13-3-34). Dans ce cas en effet, le but poursuivi par la loi, assurer à la procédure d'imposition un caractère contradictoire, se trouve atteint, et, d'autre part, il est certain que

l'inobservation du délai de réponse n'a causé au contribuable aucun préjudice.

Pour les mêmes motifs, on ne peut arguer de la nullité d'une notification en se basant uniquement sur le fait que l'agent de l'administration a omis de la signer, si elle est revêtue du cachet de cet agent et présente un caractère suffisant d'authenticité. (C.E. 12 juillet 1932, *Gaz. Pal.* 8-11-1932).

Examen des observations du contribuable

Si le contribuable accepte le rehaussement soit par écrit, soit verbalement, soit même tacitement en ne répondant pas, le contrôleur retient son évaluation comme base d'imposition.

Si, au contraire, des observations sont présentées dans le délai prévu par la loi, le contrôleur les examine, et, s'il les reconnaît fondées, il rectifie son évaluation.

Enfin, lorsque le « désaccord persiste », il est soumis à une Commission de taxation qui siège au chef-lieu de chaque département.

Procédure de préconciliation

Pour certaines professions, il a été admis sur la demande des groupements intéressés, qu'avant d'être déférés à la Commission de taxation, les désaccords qui s'élèveraient entre l'Administration et les contribuables pourraient être soumis, à titre de préconciliation, au président de l'organisme de discipline dont relèvent les assujettis.

Toutefois, les contrôleurs ne peuvent, en raison du secret professionnel auquel ils sont tenus, prendre l'initiative de saisir le président de l'organisme de discipline. C'est donc aux contribuables qu'il appartient de provoquer cette intervention. Ils doivent être, d'ailleurs, avisés de cette faculté par une mention spéciale portée sur la lettre de notification des redressements envisagés.

En ce qui concerne les professions médicales, les personna-

lités appelées à intervenir sont, pour les médecins, le président du conseil de famille du syndicat départemental des médecins, et, pour les dentistes, le président du conseil de famille départemental ou régional des dentistes.

SECTION V. — DE LA COMMISSION DE TAXATION

Compétence de la Commission de taxation

La compétence de cette Commission est strictement délimitée par la loi : elle intervient s'il y a désaccord entre le contribuable et l'Administration, et dans ce cas seulement.

La Commission ne peut être saisie que si le désaccord est certain. Par suite, ce n'est que dans le cas où le contribuable, invité par le contrôleur à présenter ses observations, a fait expressément connaître qu'il n'acceptait pas la base d'imposition proposée, que l'on peut estimer que le « désaccord persiste », et que l'affaire doit être soumise à la Commission. (C.E., 5 juillet 1929, Sem. Jurid. 1929, page 1282 ; 19 novembre 1934, Gaz. Pal. 22 janvier 1935).

Ainsi, suivant la jurisprudence, le désaccord ne se présume pas du fait que le contribuable est resté silencieux.

Il en serait de même si le contribuable ne répondait qu'après l'expiration du délai de vingt jours qui lui est imparti. A ce sujet, il convient de remarquer que ce délai est un délai franc. (C.E. 13 juillet 1935, Gaz. Pal. 19-11-35), c'est-à-dire que le jour du point de départ de ce délai et celui de l'échéance sont en sus des vingt jours ; en outre si le délai expire un jour férié, il est prolongé jusqu'au prochain jour ouvrable.

L'intervention de la Commission a un caractère obligatoire. Si le contrôleur passait outre sans saisir la Commission du désaccord qui s'est élevé avec le contribuable, la procédure de taxation serait nulle et ce dernier pourrait s'en prévaloir devant les tribunaux administratifs pour obtenir l'annulation de l'imposition. Cette irrégularité dans la procédure n'est d'ailleurs pas au nombre de celles qui peuvent être

couvertes. La décision de la Commission doit en effet toujours intervenir avant l'établissement de l'imposition.

Composition et fonctionnement de la Commission de taxation

Suivant l'article 87 du Code général, modifié par l'article 32 de la loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale, « la Commission comprend les membres ci-dessous :

Le président du tribunal civil du chef-lieu du département, ou un juge délégué par lui, président ;

Un inspecteur principal ou un inspecteur des contributions directes ;

Un inspecteur principal ou un inspecteur des contributions indirectes ;

Un receveur de l'Enregistrement et un percepteur des contributions directes désignés par leur chef de service parmi les agents en fonction au chef-lieu de département ;

Deux contribuables désignés, l'un par le directeur des contributions directes parmi les répartiteurs du chef-lieu de département, l'autre par les chambres de discipline ou associations professionnelles parmi les représentants de la profession intéressée. Ces deux membres sont, comme les agents de l'administration, soumis aux obligations du secret professionnel, prévues par l'article 143 du présent Code.

La Commission peut se diviser en sections, chacune de ces sections étant présidée par le président de la Commission ou par un juge désigné pour le suppléer. Les sections connaissent des affaires qui leur sont renvoyées par le président de la commission ».

Aucun terme n'est assigné à la durée du mandat des membres de la Commission. Il est pourvu aux vacances à mesure qu'elles se produisent.

Les règles de fonctionnement de la Commission ainsi que ses pouvoirs sont définis par l'article 88 du Code, ainsi conçu :

« La commission délibère valablement à condition qu'il y ait au moins trois membres présents, y compris le président. En cas de partage, la voix du président est prépondérante.

La commission se réunit sur la convocation de son président.

Convoqués dix jours au moins avant la réunion, les contribuables intéressés sont invités à se faire entendre ou à faire parvenir leurs observations écrites. Ils peuvent se faire assister par une personne de leur choix ou déléguer un mandataire dûment habilité.

Après avoir entendu les explications du contribuable ou pris connaissance de ses observations, la commission fixe, par décision motivée, la base d'imposition. Elle statue également sur l'application de la majoration prévue à l'article 90 ci-après ».

La commission est dans tous les cas présidée soit par le président du tribunal civil, soit par un juge désigné par ce dernier.

Le rôle du président est très important. Il dirige les travaux de la commission et on doit admettre, la loi étant muette sur ce point, qu'il détient un pouvoir discrétionnaire pour donner ou ôter la parole aux contribuables qui comparaissent devant la commission. Il peut provoquer les explications complémentaires du rapporteur, et prescrire un supplément d'enquête lorsqu'il estime que l'affaire n'est pas en état. Il doit enfin recueillir les avis des différents membres de la commission et rendre la décision, sa voix étant prépondérante en cas de partage.

Le législateur a estimé qu'un magistrat était mieux qualifié que tout autre pour assurer la régularité des opérations de la commission. De par ses fonctions mêmes, il a toutes les qualités nécessaires pour assurer la présidence. Sa personnalité élevée, son impartialité, qualité indispensable à un juge, lui permettront le plus souvent d'exercer une réelle influence sur les autres membres de la commission. Il s'efforcera de tenir le partage égal entre, d'une part, les fonctionnaires des administrations financières et, d'autre part, les représentants des contribuables présents à la séance. La présidence ainsi dévolue à un magistrat est, pour le contribuable, une garantie d'impartialité certaine.

En ce qui concerne les autres membres de la commission,

on remarque la prédominance des fonctionnaires des administrations financières. Ces derniers sont en effet au nombre de quatre tandis que les contribuables ne sont représentés que par deux personnes seulement ; encore convient-il de se demander si le répartiteur du chef-lieu doit être vraiment considéré comme un représentant des contribuables puisque, d'une part, il peut très bien ne pas exercer une profession libérale et que, d'autre part, sa désignation dépend du Directeur départemental des Contributions directes.

En fait, le contribuable ne sera bien souvent représenté que par le membre de la commission qui aura été désigné parmi ses confrères par les chambres de discipline ou associations professionnelles. Exerçant la même profession que l'intéressé, il sera à même de donner à la commission tous les renseignements de nature à lui permettre de statuer en toute connaissance de cause. La présence de ce dernier membre est absolument indispensable pour assurer la présentation des arguments favorables au contribuable.

Les fonctions de secrétaire rapporteur sont remplies par l'inspecteur principal ou l'inspecteur des contributions directes. Il convoque les membres de la commission à la demande du président, prépare les dossiers, et fait verbalement son rapport sur chaque affaire.

Les contribuables ont toujours la faculté de présenter leurs observations à la commission soit verbalement, soit par écrit. La loi prévoit à cet effet leur convocation obligatoire dix jours au moins avant la réunion. Elle stipule d'autre part que la commission statue « après avoir entendu les explications du contribuable ou pris connaissance de ses observations ».

Cette procédure contradictoire doit être obligatoirement suivie, son inobservation entraînerait la nullité de la décision de la commission. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé qu'une imposition devait être annulée comme irrégulière dès lors qu'elle avait été établie sans que le redevable ait été avisé de la date de la séance au cours de laquelle l'affaire avait été portée devant la Commission. (C.E. 19 juin 1934, Gaz. Pal. 9-10-34). Cet arrêt est, il est vrai, relatif à

la commission consultative prévue en matière d'impôt sur les bénéfices commerciaux, mais il n'est pas douteux qu'il s'applique également en notre matière.

Le contribuable peut se faire assister par une personne de son choix ou déléguer un mandataire dûment habilité. Si ce dernier est un mandataire habituel en justice (avocat, avoué), il n'est pas tenu de produire un pouvoir spécial ; dans le cas contraire, un mandat doit être présenté.

Mais la commission n'étant pas un organe juridictionnel, l'obligation de convoquer le contribuable et d'entendre ses observations n'emporte pas pour ce dernier le droit d'obtenir communication de son dossier et notamment de prendre connaissance du rapport dressé au sujet de l'évaluation de ses bénéfices par l'agent de l'administration.

La procédure instituée par la loi n'est pas en tout point contradictoire, puisque le contribuable devra produire ses arguments sans être assuré de connaître tous ceux qui pourront lui être opposés. Il convient toutefois de remarquer que la lettre de notification du rehaussement envisagé, lettre qu'il a dû recevoir antérieurement à sa convocation devant la commission, doit obligatoirement contenir l'indication des motifs sur lesquels le contrôleur s'appuie pour contester l'exactitude du bénéfice déclaré. Les principaux faits susceptibles d'être invoqués à la commission par l'agent de l'administration lui seront donc généralement connus. En outre, il paraît normal de penser que le président de la commission, en raison de sa qualité de magistrat, aura dans la généralité des cas une tendance naturelle à faire connaître les arguments de l'administration au contribuable afin de lui permettre d'y répondre.

D'autre part, le secrétaire rapporteur ayant voix délibérative peut être amené, en réponse aux observations présentées par le contribuable, à faire valoir des faits nouveaux. Si ces faits sont invoqués après le départ du contribuable, il serait normal que ce dernier puisse présenter de nouvelles observations en réplique. C'est d'ailleurs ce que reconnaît l'Administration. (Rép. M^{lle}, J.O. du 31 août 1928).

La Commission délibère valablement à condition qu'il y

ait au moins trois membres présents, y compris le président (article 88 du Code) ; mais la loi prévoit en outre la représentation nécessaire de la profession exercée par le contribuable appelé à comparaître (article 87 § 5). Il résulte de la combinaison de ces deux textes que la commission lorsqu'elle ne comprend que trois membres, doit être composée d'un magistrat président, de l'inspecteur des contributions directes, secrétaire rapporteur, et d'un représentant de la profession exercée par le contribuable intéressé.

Enfin, l'article 87 du Code prévoit que les membres de la commission sont, comme les agents de l'administration des contributions directes, soumis aux obligations du secret professionnel.

Suivant l'article 143 du Code, « est tenu au secret professionnel dans les termes de l'article 378 du Code pénal et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée à l'occasion de ses fonctions ou attributions à intervenir dans l'établissement, la perception, ou le contentieux des impôts sur les revenus ».

Les membres des commissions qui auraient violé le secret professionnel auquel ils sont tenus pourraient dès lors être condamnés à un emprisonnement d'un mois à six mois, et d'une amende de 100 à 500 francs.

Pouvoirs de la commission

La commission, dit l'article 88 du Code, « fixe, par décision motivée, la base de l'imposition. Elle statue également sur l'application de la majoration pour insuffisance de déclaration ».

La commission, lorsqu'elle est régulièrement saisie, est pleinement compétente pour apprécier le montant du bénéfice imposable. Son pouvoir ne se borne pas dès lors à statuer sur des questions de fait telle que l'insuffisance des recettes déclarées ou la réalité de telle ou telle dépense professionnelle, elle a également qualité pour trancher les questions de droit qui peuvent être soulevées devant elle, soit par

l'administration, soit par le contribuable, à l'occasion de la fixation du bénéfice imposable. Si par exemple un médecin prétend n'être imposable que sur une partie de ses recettes, le surplus lui ayant été versé par une entreprise à titre de salaire, la commission devra apprécier si le contrat qui lie le médecin à cette entreprise a ou non le caractère d'un contrat de travail.

La commission est donc un véritable organe de taxation.

D'une part en effet, son évaluation peut être différente de celle du contrôleur, soit qu'elle fixe le bénéfice imposable à un chiffre inférieur à celui envisagé par cet agent, soit qu'au contraire elle taxe le contribuable d'après un bénéfice supérieur à celui proposé par l'administration. (C.E. 28 mai 1935).

D'autre part, sa décision s'impose en droit à l'administration qui ne peut établir l'imposition sur une base différente.

Forme et notification des décisions de la commission

La décision de la commission se traduit naturellement par un chiffre, celui d'après lequel elle estime imposable le contribuable. Mais la loi prévoit en outre que cette décision doit être motivée.

Quelle est la portée de cette prescription légale ?

Il est certain que l'absence complète de motifs aurait pour conséquence la nullité de l'imposition, nullité dont pourrait arguer le contribuable pour en obtenir la décharge ou la réduction.

Mais en serait-il de même si la décision était motivée d'une façon vague et imprécise, si par exemple la commission se bornait à indiquer que le bénéfice imposable a été fixé en tenant compte « de la réputation professionnelle de l'intéressé », ou bien encore « du taux habituel de ses honoraires ».

Il semble bien que l'on doive admettre la validité de telles décisions. Il résulte en effet des débats parlementaires que les motifs susceptibles d'entraîner la décision de la commission peuvent consister non seulement en des données cer-

taines, mais dans des présomptions suffisamment graves et précises, parmi lesquelles figurent précisément celles énumérées ci-dessus à titre d'exemple. Le Conseil d'Etat se montre assez large sur ce point. Par un arrêt du 25 février 1935, il a déclaré régulière une notification qui n'indiquait que succinctement les motifs du rehaussement. Cette décision a, il est vrai, été rendue au sujet de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais elle semble pouvoir s'appliquer également à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, car pour l'établissement de l'un et l'autre impôt la loi prévoit que le rehaussement doit être notifié au contribuable par l'agent de taxation avec indication des motifs.

Toutefois, il est permis de penser que si la commission s'est basée pour motiver sa décision uniquement sur des présomptions, le tribunal administratif se montrera, en cas de réclamation du contribuable, beaucoup plus large dans l'admission des faits invoqués par ce dernier pour justifier de son bénéfice réel.

Aux termes de l'article 89 du Code général, « la décision de la commission est notifiée au contribuable ».

Cette notification doit toujours être faite préalablement à la mise en recouvrement du rôle dans lequel l'imposition est comprise. L'omission de cette formalité entraînerait la nullité de la procédure, le juge administratif devrait, sur réclamation du contribuable, ordonner le dégrèvement de la fraction d'impôt correspondant au redressement opéré par la commission.

L'accomplissement tardif de la formalité ne suffirait d'ailleurs pas pour rendre valable l'imposition. L'administration pourrait seulement, dans la limite des délais de prescription prévus par la loi, établir une nouvelle imposition après avoir au préalable procédé à la notification régulière de la décision de la commission.

La décision doit être notifiée intégralement ; l'avis de notification doit donc contenir non seulement le chiffre de bénéfice fixé par la commission, mais encore la copie textuelle des motifs retenus par cet organisme.

*Votes de recours dont sont susceptibles
les décisions de la commission*

Remarquons tout d'abord que l'administration ne dispose d'aucune voie de recours contre les décisions de la commission. Elle se trouve dans l'obligation d'établir la cotisation d'après le chiffre de bénéfice fixé par cette dernière. L'administration est liée par les décisions de la commission, elle ne peut les contester devant aucun organe administratif ou juridictionnel, ni a fortiori les modifier de sa propre autorité.

Il en est ainsi même dans le cas où la commission a statué non pas seulement sur une question de fait, mais sur un véritable point de droit. Si la décision rendue est manifestement contraire aux règles légales d'établissement de l'impôt ou à la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'administration doit néanmoins s'en tenir pour le calcul de la cotisation au chiffre arrêté par la commission.

Bien plus, si le bénéfice imposable fixé par la commission excède celui que proposait l'administration, celle-ci ne peut, en droit, retenir sa propre évaluation pour base de l'impôt.

Lorsqu'elle statue dans les limites de sa compétence, la commission doit donc être tenue comme parfaitement autonome par rapport à l'administration. Cette autonomie se manifeste d'ailleurs non seulement au point de vue de la détermination du bénéfice imposable, mais encore en ce qui concerne l'application de la pénalité du quadruple droit prévue par l'article 90 du Code général (voir ci-après page 106). La commission est en effet compétente pour dire si la pénalité est ou non applicable. Dès lors, en cas de désaccord entre le contrôleur et le contribuable, la pénalité ne peut être infligée que si la commission en a, dans sa décision, formellement prévu l'application.

Si l'administration ne dispose contre les décisions de la commission départementale d'aucune voie de recours, il n'en est pas de même du contribuable.

L'article 89 du Code général prévoit que celui-ci « peut la contester par voie de réclamation après l'établissement du rôle, à charge par lui d'apporter la preuve de son bénéfice réel ».

Observons tout d'abord que le contribuable ne peut attaquer la décision de la commission dès qu'elle lui a été notifiée. Son recours n'est recevable que s'il est présenté sous forme de réclamation après la mise en recouvrement du rôle dans lequel se trouve comprise l'imposition.

Cette impossibilité pour le contribuable de porter devant le juge de l'impôt la décision de la commission tant qu'elle n'a pas été effectivement appliquée dans le rôle est en tout point conforme aux principes généraux du contentieux administratif. L'acte exécutoire susceptible de faire grief est ici le rôle et non pas la décision de la commission qui ne peut être considérée que comme un acte préparatoire. La mise en recouvrement du rôle est donc nécessaire pour lier le contentieux.

Le fait que le contribuable ne peut contester la décision de la commission dès qu'elle lui est notifiée prouve d'ailleurs que le pouvoir conféré à cet organisme est de même nature que celui exercé par le contrôleur pour l'établissement des autres impôts cédulaires.

Il existe cependant une différence notable entre les décisions du contrôleur et les décisions de la commission, c'est celle qui résulte de la force probante dont bénéficient ces dernières.

Le texte légal précité stipule en effet que le contribuable ne peut obtenir la décharge ou la réduction de son imposition, lorsqu'elle a été établie par la commission, qu'en apportant la preuve du chiffre exact de son bénéfice.

Cette preuve paraît excessivement difficile à administrer; comment en effet peut-on démontrer que le bénéfice fixé par la commission est supérieur à la réalité si la décision est uniquement basée sur des éléments de fait. Ce n'est que dans le cas où la commission aurait basé son appréciation sur des faits manifestement inexacts, ou encore si elle avait tranché dans un sens défavorable une question de principe

que le contribuable pourrait obtenir gain de cause devant les tribunaux administratifs.

L'examen des motifs invoqués par la Commission pour justifier sa décision présente donc une grande importance. Si l'on peut démontrer que ces motifs contiennent une erreur de droit ayant eu pour conséquence une majoration du bénéfice imposé, le recours devra être admis. Si, au contraire, la rectification apportée à la déclaration est motivée par des éléments de fait, le tribunal administratif ne pourra faire droit à la réclamation du contribuable que si celui-ci justifie du montant exact de ses bénéfices.

C'est ainsi que, suivant la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du 20 janvier 1936, *Gaz. Pal.* 28 avril 1936), le Conseil de Préfecture ne peut, lorsque le contribuable n'apporte pas la preuve de son bénéfice réel, réduire le chiffre fixé par une décision de la Commission, en se fondant sur le fait que cette dernière aurait inexactement apprécié les circonstances de l'affaire.

Caractère de la Commission départementale

La commission départementale doit être considérée comme un organe de taxation, mais d'un caractère très exceptionnel.

1° C'est un organe de taxation puisqu'elle fixe elle-même, dans le cas où la loi lui attribue ce pouvoir, le bénéfice imposable.

2° Son caractère exceptionnel résulte de ce que, contrairement aux règles normales du droit administratif, elle n'est pas soumise aux règles de la hiérarchie. En réalité, elle est en dehors de l'Administration à laquelle elle se substitue entièrement chaque fois que le contribuable n'accepte pas la rectification apportée à sa déclaration par le contrôleur.

3° Enfin, ce qui différencie la commission des organes de taxation habituels, c'est que les décisions qu'elle rend bénéficient devant les tribunaux administratifs d'une présomption légale d'exactitude.

Le pouvoir de la commission peut vraiment être qualifié d'exceptionnel. Ses décisions s'imposent à l'Administration qui ne peut les déférer à un organisme supérieur, et, en raison de la présomption d'exactitude que la loi y attache, les contribuables ne peuvent pas, dans la généralité des cas, les contester.

Toute l'application de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales est ainsi abandonnée à des commissions départementales composées d'une manière hybride, qui n'ont entre elles aucun lien, et qui ne sont soumises en fait à aucun contrôle.

Le pouvoir quasi souverain qui a été attribué à ces organismes est véritablement anormal. Il est contraire aux règles essentielles du régime administratif et il est en opposition avec le principe non moins essentiel suivant lequel le juge doit se prononcer suivant son intime conviction sur chaque affaire dont il est saisi.

Comment le législateur a-t-il été amené à créer un organisme aussi contraire aux principes traditionnels de notre droit ?

On doit estimer qu'il a été ici dominé par l'idée de mettre un terme à la fraude. Le bénéfice des professions non commerciales ne peut dans la plupart des cas être déterminé d'une façon certaine. La loi n'oblige pas les contribuables à tenir une comptabilité complète de leurs opérations professionnelles. Le contrôle des déclarations est, pour cette cédula, très difficile, les litiges entre l'Administration et les contribuables nombreux et presque impossible à résoudre.

L'Administration, lorsqu'elle use de son droit de vérifier les déclarations, ne peut pour ainsi dire jamais faire la preuve formelle de l'exactitude du rehaussement qu'elle propose. Elle ne peut invoquer la plupart du temps que des présomptions plus ou moins graves et précises, telles que le train de vie du contribuable, ses dépenses ostensibles et la commune renommée. Mais le juge, lorsqu'il est saisi du litige, ne peut sanctionner les redressements opérés par l'Administration que si celle-ci établit la preuve de leur bien-fondé.

Le législateur, en présence de cette situation, a estimé que

l'évaluation raisonnable du bénéfice imposable devait être confiée non pas à l'Administration en rapport trop direct avec le contribuable, mais à une commission présidée par une haute personnalité locale, réputée indépendante, et aux travaux de laquelle participeraient des représentants de la profession du contribuable. Mais cette commission ne pouvait elle aussi, en raison de la nature même de la profession des personnes soumises à son contrôle, établir la preuve certaine que le chiffre de bénéfice retenu par elle était exact. Le législateur, renversant alors la charge de la preuve, qui incombe habituellement à l'Administration, a attribué aux décisions motivées de la commission une présomption d'exactitude.

Il est certain que l'institution d'une telle commission a pour effet de sauvegarder plus efficacement que par le passé les droits du Trésor. Néanmoins il semble que ce résultat aurait pu être atteint sans donner à la commission le pouvoir quasi souverain qu'elle détient actuellement. Il suffisait en effet de permettre à l'Administration, comme d'ailleurs au contribuable, de déférer les décisions de la commission départementale à une commission centrale siégeant à Paris et composée elle aussi de représentants des administrations financières et des contribuables.

La commission départementale serait ainsi soumise au contrôle d'un organisme supérieur et l'un des griefs formulés plus haut, à savoir l'autonomie absolue de la commission vis-à-vis de l'Administration, disparaîtrait.

La loi du 31 décembre 1936 portant réforme fiscale a adopté cette solution pour la fixation du bénéfice commercial forfaitaire et du bénéfice agricole. Il suffirait de l'étendre à la cédula des bénéfices non commerciaux.

En ce qui concerne la disposition légale suivant laquelle la décision de la commission bénéficie d'une présomption d'exactitude, on ne peut l'admettre sans réserve. Le législateur, en adoptant cette disposition, a eu trop en vue la sauvegarde des droits du Trésor. Il s'en est trop remis à la sagesse de la commission. L'expérience prouve en effet qu'il n'est pas bon d'attribuer à un organe quelconque un pouvoir sans limites.

D'autre part, en faisant supporter dans tous les cas la charge de la preuve par le contribuable, on atténue dans une très grande mesure le pouvoir du juge.

Il fallait, semble-t-il, permettre à ce dernier de statuer en pleine indépendance en tenant compte de tous les éléments de la cause, mais sans limiter par avance son pouvoir de décision au moyen d'un système de présomptions légales.

SECTION VI. — MAJORATION D'IMPÔT EN CAS D'INSUFFISANCE DE DÉCLARATION

Aux termes de l'article 90 du Code général, « le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est tenu, s'il n'établit sa bonne foi, de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré. Toutefois, le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable ou excède 20.000 francs ».

La pénalité prévue par ce texte peut être appliquée par le contrôleur lorsque le redressement a été accepté par l'intéressé ; au contraire, lorsqu'il y a désaccord entre l'Administration et le contribuable sur le montant du bénéfice imposable, la pénalité ne peut, ainsi qu'il est dit ci-dessus (page 98), être infligée que par la commission de taxation.

Mais dans l'un et l'autre cas, cette majoration n'est applicable que si l'insuffisance relevée dans la déclaration est supérieure au dixième du revenu d'après lequel le contribuable est reconnu imposable ou si elle excède 20.000 francs.

En est également affranchi le contribuable qui établit avoir souscrit de bonne foi une déclaration insuffisante.

A ce dernier point de vue il est nécessaire de remarquer que c'est au contribuable qu'il appartient d'établir la preuve de sa bonne foi. Le Conseil d'Etat interprète d'une façon très stricte cette disposition légale. Il n'admet pas que la bonne foi puisse être simplement présumée, il exige qu'elle soit prouvée.

Ainsi la majoration du quadruple droit a été reconnue régulièrement appliquée à un contribuable qui, ayant déclaré un bénéfice inférieur à l'abattement légal de 10.000 francs, a été reconnu imposable d'après un bénéfice de 10.380 francs, *et qui n'a pas établi que l'insuffisance de sa déclaration provenait d'une erreur commise de bonne foi.* (C.E. 18 décembre 1925).

A de même été maintenue la majoration appliquée à la partie de la cotisation d'un contribuable correspondant au revenu non déclaré, dès lors que l'insuffisance constatée était supérieure au dixième du revenu imposable, *et que le contribuable n'a pas établi qu'elle provenait d'une erreur commise de bonne foi.* (C.E. 9 décembre 1927, Lebon, p. 1193 ; 1^{er} février 1929, Lebon, p. 134).

Maintenue également la majoration appliquée à un contribuable qui, après avoir déclaré un revenu insuffisant, *n'a fourni aucune explication de nature à établir sa bonne foi et s'est borné à accepter le rehaussement effectué par l'Administration*, lequel excédait le dixième du revenu imposable. (C.E. 22 mars 1929, Lebon, p. 360).

SECTION VII. — DÉFAUT DE DÉCLARATION.

TAXATION D'OFFICE.

L'article 91 du Code général dispose : « Tout contribuable astreint à la déclaration prévue à l'article 84 ci-dessus, qui ne souscrit pas cette déclaration dans les deux premiers mois de l'année, est taxé d'office, sauf réclamation après l'établissement du rôle, et l'impôt dont il est redevable est majoré de 25 % ».

Il résulte de ce texte que le contribuable qui a réalisé un bénéfice supérieur à l'abattement de 10.000 francs et n'a pas produit dans le délai légal la déclaration prévue par la loi, est imposé d'après le chiffre fixé par le contrôleur lui-même en dehors de toute procédure normale et sans notification préalable de la base d'imposition. En outre, la cotisation est majorée de 25 %, sans qu'il y ait lieu d'ailleurs de rechercher

si l'omission de déclarer a été ou non commise de bonne foi.

Cependant le contribuable qui n'a pas fait de déclaration ne peut être valablement taxé d'office qu'à charge par le contrôleur d'établir, en cas de réclamation de l'intéressé, que ce dernier était légalement astreint à la déclaration, c'est-à-dire qu'il exerçait une profession non commerciale et que le bénéfice net réalisé excédait la somme de 10.000 francs, minimum exonéré.

Enfin le contribuable taxé d'office a toujours le droit de contester son imposition par voie de réclamation formulée après la mise en recouvrement du rôle. Mais suivant la jurisprudence, il ne peut obtenir une réduction de sa cotisation qu'en apportant toutes justifications de nature à établir le montant exact de son bénéfice :

« Considérant qu'il résulte tant du texte que des travaux préparatoires dudit article (actuellement l'article 91 du Code général) que, si le contribuable taxé d'office conserve le droit de réclamer devant la juridiction compétente la décharge ou la réduction de son imposition, il ne peut obtenir un dégrèvement qu'en apportant toutes les justifications de nature à établir le montant exact de son bénéfice ». (C.E. 20 mai 1927, Lebon, p. 579) ; dans le même sens : arrêt du 7 mai 1926, Lebon, p. 465 ; 1^{er} février 1929, *Gaz. Pal.* 12 mars 1929).

Il est certain que cette preuve est le plus souvent très difficile à apporter. Elle peut exceptionnellement consister dans la production d'une comptabilité donnant toute garantie d'exactitude. Mais d'une façon générale, la taxation sera maintenue, à moins qu'elle ne soit, de toute évidence, très exagérée.

SECTION VIII. — MOYENS DE CONTRÔLE DONT DISPOSE L'ADMINISTRATION.

Les moyens de contrôle dont dispose l'Administration sont de trois sortes ;

1° elle a le droit d'obtenir communication de tous les renseignements utiles à l'établissement de l'impôt que peuvent

détenir les diverses administrations publiques, les services concédés ou contrôlés par l'autorité administrative, les cours et tribunaux ;

2° les employeurs et chefs d'entreprise doivent déclarer chaque année les honoraires, commissions et autres rémunérations qu'ils ont versés à l'occasion de l'exercice de leur profession ;

3° les redevables de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales doivent tenir un livre-journal de leurs recettes professionnelles.

I. — Droit de communication auprès des Administrations publiques.

Ce droit de communication est prévu par les articles 151 à 153 du Code général. Ces articles sont ainsi conçus :

Article 151. — « En aucun cas, les administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, de même que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des finances ayant au moins le grade de contrôleur qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demandent communication des documents de service qu'elles détiennent. »

Article 152. — « Dans toute instance devant les juridictions civiles et criminelles, le ministère public peut donner communication des dossiers à l'administration des contributions directes. »

Article 153. — « L'autorité judiciaire doit donner connaissance à l'administration des finances de toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance

civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.

« Durant la quinzaine qui suit le prononcé de toute décision rendue par les juridictions civile, administrative, consulaire, prud'homale et militaire, les pièces restent déposées au greffe, à la disposition de l'administration des contributions directes et de l'enregistrement. Le délai est réduit à dix jours en matière correctionnelle.

« Toute sentence arbitrale, soit que les arbitres aient été désignés par justice, soit qu'ils l'aient été par les parties, tout accord intervenu en cours d'instance, en cours ou en suite d'expertise ou d'arbitrage, doivent faire l'objet d'un procès-verbal, lequel est, dans le délai d'un mois, déposé, avec les pièces, au greffe du tribunal compétent. Ce procès-verbal est tenu à la disposition de l'administration pendant un délai de quinze jours à partir du dépôt. La sentence arbitrale n'est soumise à l'enregistrement qu'en cas d'ordonnance d'exequatur ou d'usage en justice ou par acte public. »

Ces textes permettent à l'administration fiscale de recueillir certains renseignements sur les contribuables exerçant une profession médicale.

En premier lieu elle peut obtenir la liste des personnes qui, munies des diplômes exigés par la loi, se livrent à l'exercice de la médecine.

Les docteurs en médecine, les chirurgiens-dentistes, les sages-femmes sont tenus, dès leur établissement et avant d'accomplir aucun acte de leur profession, de faire enregistrer, sans frais, leur titre, à la préfecture ou sous-préfecture, au greffe du tribunal civil de leur arrondissement et de le faire viser à la mairie du lieu où ils ont leur domicile. S'il s'agit de débutants n'étant pas encore en possession de leur titre ou diplôme, ils doivent faire enregistrer et viser comme il est dit ci-dessus le certificat provisoire qui leur a été délivré par la Faculté ou par l'école professionnelle dûment autorisée.

Le fait de porter son domicile dans un autre département oblige à un nouvel enregistrement du titre dans le même délai.

Ceux ou celles qui, n'exerçant plus depuis deux ans, veulent se livrer à nouveau à l'exercice de leur profession, doivent faire enregistrer leur titre dans les mêmes conditions (article 9 de la loi du 30 novembre 1892, modifié par la loi du 14 avril 1910).

L'obligation de faire enregistrer son diplôme dans les conditions prescrites est sanctionnée par une amende de 50 à 200 francs (loi de 1892, article 22).

Il est établi chaque année dans les départements, par les soins des Préfets et de l'autorité judiciaire, des listes portant les noms et prénoms, la résidence, la date et la provenance du diplôme des médecins, chirurgiens-dentistes et sages-femmes. Ces listes sont affichées chaque année, durant le mois de janvier, dans toutes les communes du département. Des copies certifiées en sont transmises aux Ministres de l'Intérieur, de l'Instruction publique et de la Justice (loi de 1892, article 10).

Un règlement d'administration publique du 8 novembre 1935 a fixé les conditions dans lesquelles sont vérifiés et authentiqués les titres et diplômes des personnes exerçant en France une profession médicale. Aux termes de l'article 2 de ce décret, la vérification et l'authentification « seront effectuées dans chaque département par une commission, constituée par le Préfet dans le mois qui suivra la publication du décret ». Cette commission, présidée par le Préfet, comprend parmi ses membres le Directeur départemental des Contributions directes ou son représentant.

L'article 3 prévoit que le Directeur communiquera à la commission « la liste de tous les contribuables du département imposés à la contribution des patentes en qualité de médecins, de dentistes ou d'assujettis à des droits fixés par assimilation à ces professions ».

Mais nous savons que l'impôt s'applique à tous ceux qui exercent la médecine, même s'ils ne sont pas titulaires des diplômes prévus par la loi.

L'Administration peut obtenir communication de toutes les instances engagées par application des articles 16 à 20 de la loi du 30 novembre 1892, qui punissent de peines correctionnelles ceux qui exercent illégalement la médecine.

Aux termes de l'article 17 de cette loi, l'action peut être engagée :

- 1° par le ministère public ;
- 2° par les médecins, chirurgiens-dentistes et sages-femmes lorsqu'ils justifient d'un préjudice matériel ou moral ;
- 3° par les associations et syndicats de médecins, dentistes et sages-femmes. Pour que leur action soit recevable il faut que ces groupements justifient d'un préjudice matériel ou moral.

Le ministère public ne possède que l'action publique, laquelle ne peut être portée que devant le tribunal correctionnel.

Au contraire les médecins, dentistes, sages-femmes, ainsi que leurs associations et syndicats peuvent porter l'action à leur choix soit devant le tribunal civil, soit devant le tribunal correctionnel.

Les documents détenus par les administrations publiques ou par les entreprises concédées ou contrôlées par l'autorité administrative peuvent être consultés en vue de déterminer les honoraires payés au médecin :

- 1° lorsqu'il est requis par l'autorité publique ;
- 2° lorsqu'il est désigné en qualité d'expert devant les tribunaux ;
- 3° lorsqu'il participe à l'application de diverses lois d'assistance ou au fonctionnement de diverses institutions organisées ou réglementées par la loi.

Droit de réquisition

Le droit de réquisition peut être exercé par l'autorité administrative ou par l'autorité judiciaire.

L'autorité administrative tient ce droit de l'article 475, n° 12, du Code pénal, qui punit d'une amende de 6 à 10 francs ceux qui, le pouvant, auront refusé de prêter le secours dont ils auront été requis, dans le cas d'accidents ou de calamités publiques. La réquisition n'est soumise à aucune forme déterminée, elle peut être verbale ou écrite. En aucun cas elle

ne prive le médecin d'une juste rémunération. (Cass. civ., 27 janvier 1858, D.P. 1858-1-66).

Le droit de réquisition des médecins est formellement reconnu à l'autorité judiciaire par l'article 23 de la loi du 30 novembre 1892. Cet article est ainsi conçu : « tout docteur en médecine est tenu de déférer aux réquisitions de la justice sous les peines portées à l'article précédent » (amende de 25 à 100 francs). Ce texte ne s'applique pas aux dentistes et sages-femmes. Ces personnes peuvent cependant être requises par l'autorité judiciaire, mais seulement par application de l'article 475, n° 12, du Code pénal, et en cas de refus ou d'excuse jugée non valable, elles ne seraient passibles que de la peine prévue par cet article.

Les réquisitions que l'autorité judiciaire est en droit d'adresser aux médecins, en vertu de l'article 23 de la loi de 1892, ne peuvent avoir pour objet que la constatation ou la recherche d'un crime ou d'un délit. S'il s'agit de contestations civiles ou d'expertises ayant seulement pour but de déterminer la nature et la gravité du préjudice causé par un accident imputable à autrui, le droit de réquisition ne peut être exercé.

Les honoraires auxquels ont droit les médecins requis sont les mêmes que ceux prévus en cas d'expertise.

Expertises médicales ordonnées par les tribunaux ..

Suivant l'article 14 de la loi du 30 novembre 1892, les fonctions de médecins experts près les tribunaux ne peuvent être remplies que par des docteurs en médecine français.

Au commencement de chaque année judiciaire, et dans les trois mois qui suivent la rentrée, les Cours d'Appel, en chambre du conseil, le procureur général entendu, désignent, sur une liste de propositions des tribunaux de première instance du ressort, les docteurs en médecine à qui elles confèrent le titre d'expert devant les tribunaux. A la Cour de Paris, cette désignation est faite par une assemblée composée des trois premières chambres de la Cour. Dans les Cours

d'Appel qui comprennent trois chambres au moins, elle est faite par une assemblée composée des deux premières chambres de la Cour.

Les propositions du tribunal et les désignations de la Cour ne peuvent porter que sur les docteurs en médecine français demeurant soit dans l'arrondissement du tribunal, soit dans le ressort de la Cour d'Appel. Ils doivent avoir au moins cinq ans d'exercice de la profession médicale, ou être munis soit du diplôme de l'Université de Paris portant la mention « médecine légale et psychiatrie », soit d'un diplôme analogue créé par d'autres Universités par application des dispositions de l'article 15 du décret du 21 juillet 1897 portant règlement pour les conseils des Universités (articles 1 et 2 du décret du 21 novembre 1893, modifiés par les décrets des 10 avril 1906 et 22 juin 1924).

Les opérations d'expertise ne peuvent être effectuées par un docteur en médecine qui n'aurait pas le titre d'expert. Toutefois des exceptions à cette règle sont prévues :

- 1° en cas de flagrant délit ;
- 2° en cas d'information ordonnée par la chambre des mises en accusation de la Cour d'Appel ;
- 3° lorsqu'il s'agit d'une mesure prise par le président de la Cour d'Assises, en vertu de son pouvoir discrétionnaire.

En outre, s'il y a empêchement des médecins experts résidant dans le ressort du tribunal ou de la Cour d'Appel, et s'il y a urgence, les magistrats peuvent commettre un docteur en médecine français de leur choix.

La procédure de l'expertise et le mode de paiement des frais et honoraires sont différents suivant qu'elle est ordonnée par les tribunaux civils ou par les tribunaux criminels.

I. — *Expertise civile.* — L'expertise doit être faite par trois experts, à moins que les parties ne consentent à ce qu'il y soit procédé par un seul (article 303 du Code de procédure civile).

L'expert est nommé par un jugement ou un arrêt énonçant l'objet de l'expertise. Il peut refuser la mission qui lui est confiée, et au cas où il l'aurait tout d'abord acceptée, le juge

peut ultérieurement l'en décharger, mais seulement pour des raisons graves.

Les constatations du ou des experts font l'objet d'un rapport rédigé sur papier timbré, sauf le cas où la partie, sur la demande de laquelle l'expertise est faite, bénéficie de l'assistance judiciaire (Code du Timbre, article 253).

Les honoraires et débours de l'expert sont taxés par le président, qui tient compte de l'importance et des difficultés des opérations. Il peut autoriser les experts à toucher au cours de la procédure des acomptes provisionnels sur leurs débours, soit lorsqu'ils ont effectué des travaux d'une importance exceptionnelle, soit lorsqu'ils ont été dans la nécessité de faire des transports coûteux ou des avances personnelles (article 3 du décret du 27 décembre 1920).

L'expert peut contester la taxation faite par le président. A cet effet, dans les huit jours de la signification de l'ordonnance de taxe, il cite la partie par qui les frais sont dus devant le tribunal qui a ordonné l'expertise, siégeant en chambre du conseil (article 60, Code de procédure civile).

Après le jugement de l'affaire pour laquelle l'expertise a eu lieu, l'expert a pour le paiement de ses frais et honoraires une action contre les deux parties. Lorsque l'une des parties bénéficie de l'assistance judiciaire, les frais sont liquidés comme en matière criminelle (voir ci-après).

II. — *Expertise criminelle.* — L'expertise peut toujours être faite par un seul expert. Elle est ordonnée par jugement du tribunal de simple police ou du tribunal correctionnel, ordonnance du juge d'instruction ou du président de la Cour d'Assises, arrêt de la chambre des mises en accusation ou correctionnelle des Cours d'Appel.

En cas de refus, et sauf raisons graves, le médecin désigné comme expert est passible d'une amende de 25 à 100 francs (article 23 de la loi de 1892). Il en est ainsi d'ailleurs même s'il ne figure pas sur la liste des experts officiels.

Les frais et honoraires de l'expert sont liquidés et payés conformément au décret du 5 octobre 1920, modifié par les décrets des 12 mars et 19 décembre 1921, 16 octobre 1926 et 22 décembre 1927.

L'expert doit présenter un mémoire établi d'après un modèle arrêté par le Ministre de la Justice. Il est rédigé en double expédition, l'une sur papier timbré, l'autre sur papier libre. Le prix du timbre tant du mémoire que des pièces justificatives est à la charge de l'expert.

Les deux exemplaires du mémoire sont remis ou adressés au magistrat du ministère public près la juridiction compétente. Après avoir vérifié le mémoire, article par article, ce magistrat le transmet au procureur général qui le revêt de son visa.

Le mémoire est ensuite taxé par les présidents, les juges d'instruction et les juges de paix, chacun en ce qui les concerne. Le magistrat taxateur délivre ensuite un exécutoire à la suite du mémoire.

La taxe des frais et honoraires peut être contestée par l'expert, qui dispose à cet effet d'un délai de dix jours à compter de celui où l'ordonnance de taxe lui a été notifiée. Le recours est porté devant la chambre des mises en accusation dans le ressort de laquelle les poursuites sont intentées.

Les mémoires qui n'ont pas été présentés à la taxe du juge dans le délai d'une année à partir de l'époque à laquelle les frais ont été faits, ou dont le paiement n'a pas été réclamé dans les six mois de la date de l'ordonnancement, ne peuvent être acquittés que s'il est justifié que les retards ne sont point imputables à l'expert.

Les magistrats commettants peuvent, sur l'avis conforme des procureurs généraux, autoriser un expert à toucher, au cours de la procédure, des acomptes provisionnels sur leurs débours, soit lorsqu'il a effectué des travaux d'une importance exceptionnelle, soit lorsqu'il a été dans la nécessité de faire des transports coûteux ou des avances personnelles.

Les mandats et exécutoires sont payés par le receveur de l'Enregistrement établi près le tribunal duquel ils émanent.

Les formalités ci-dessus décrites ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de dépenses modiques. Elles peuvent alors être acquittées sur simple taxe et mandat du magistrat compétent apposés sur les réquisitions, copies de convocations ou

de citations, état ou mémoires des parties. Ces frais sont payés par le greffier de la juridiction compétente, qui est chargé, à titre de régisseur, de les acquitter au moyen d'avances mises à sa disposition par l'administration de l'Enregistrement. Il remet ensuite à cette administration les taxes et mandats revêtus de l'acquit des parties prenantes.

Vaccination antivariolique

Sulvant l'article 6 de la loi du 15 février 1902, « la vaccination antivariolique est obligatoire au cours de la première année de la vie, ainsi que la revaccination au cours de la onzième et de la vingtième année ».

Le service de la vaccine a été réglementé par le décret du 27 juillet 1903.

Dans chaque département le Préfet nomme les médecins et sages-femmes qui en seront chargés. Ce service public est organisé par le Conseil Général après avis du Conseil d'hygiène départemental. Les honoraires payés aux médecins vaccinateurs sont supportés par le budget départemental.

Vérification des décès

Aux termes de l'article 77 du Code civil, « aucune inhumation ne sera faite sans une autorisation sur papier libre et sans frais de l'officier de l'état civil, qui ne pourra la délivrer qu'après s'être transporté auprès de la personne décédée pour s'assurer du décès, et que vingt-quatre heures après le décès, hors les cas prévus par les règlements de police ».

En fait, les maires n'exercent pas cette vérification. Dans les grandes villes la constatation des décès est confiée à des médecins vérificateurs. Dans les communes où il n'existe pas de service de vérification des décès, c'est le médecin traitant qui est appelé à certifier le décès de son propre malade. Le certificat médical qu'il établit est rédigé sur papier libre ; il contient les nom, prénoms du médecin, ceux du décédé et son adresse, l'indication que la mort est certaine et qu'elle est due à des causes naturelles.

Sauf le cas de réquisition par l'officier de l'état civil, les honoraires de constatation du décès sont payés par les héritiers du décédé.

Déclaration des maladies épidémiques

Suivant l'article 15 de la loi du 30 novembre 1892, « tout docteur, officier de santé ou sage-femme est tenu de faire à l'autorité publique, son diagnostic établi, la déclaration des cas de maladies épidémiques tombées sous son observation et visées dans le paragraphe suivant. La liste des maladies épidémiques, dont la divulgation n'engage pas le secret professionnel, sera dressée par arrêté du Ministre de l'Intérieur, après avis de l'Académie de Médecine et du Comité consultatif d'hygiène publique de France. Le même arrêté fixera le mode des déclarations desdites maladies ».

Un arrêté du Ministre de l'Intérieur du 10 février 1903 a réglé les formes suivant lesquelles doit être faite la déclaration.

L'autorité publique chargée de la recevoir est le maire, le préfet ou le sous-préfet de chaque arrondissement. Les médecins, officiers de santé et sages-femmes doivent faire simultanément leur déclaration à l'un et à l'autre, dès qu'ils ont constaté l'existence de la maladie. A Paris, la déclaration est faite au préfet de police.

La déclaration se fait au moyen de cartes-lettres détachées d'un carnet à souches, qui portent nécessairement la date de la déclaration, l'indication du malade et de l'habitation contaminée, la nature de la maladie.

Il est tenu, dans chaque arrondissement, par le préfet ou le sous-préfet, un registre spécial où sont inscrits par ordre chronologique les cas de maladie, la date de la déclaration, la désignation des lieux où ils se sont produits et le nom du déclarant (article 3 de l'arrêté ministériel du 10 février 1903).

Assistance médicale gratuite

« Tout Français malade, privé de ressources, reçoit gratuitement de la commune, du département ou de l'Etat, suivant

son domicile de secours, l'assistance médicale à domicile ou, s'il y a impossibilité de le soigner utilement à domicile, dans un établissement hospitalier » (article 1^{er} de la loi du 15 juillet 1893).

Les étrangers malades, privés de ressources, peuvent bénéficier de cette disposition légale si leur pays d'origine accorde à nos nationaux une assistance analogue.

Il est organisé dans chaque département, sous l'autorité du Conseil Général et du Préfet, un service d'assistance médicale gratuite. Le Conseil Général délibère :

1° sur l'organisation du service, la détermination et la création d'hôpitaux auxquels sont rattachés chaque commune ou syndicat de commune ;

2° sur la part de dépense incombant aux communes et au département (article 4 de la loi de 1893).

Dans chaque commune, le fonctionnement du service est assuré par le bureau d'assistance. La commission administrative de ce bureau se réunit au moins quatre fois par an pour dresser ou pour reviser la liste des personnes qui doivent être, en cas de maladie, admises à l'assistance médicale.

La liste est arrêtée par le Conseil Municipal qui délibère en comité secret.

En cas d'urgence, et s'il est impossible de réunir à temps le bureau d'assistance, l'admission peut être prononcée par le maire, qui en rend compte, en comité secret, au Conseil Municipal dans sa plus prochaine séance (article 19 de la loi de 1893).

Le Conseil Général dispose de la plus grande latitude pour l'organisation du service. Les procédés en usage varient suivant les départements, mais ils se ramènent en fait à l'un des deux systèmes suivants :

1° Les médecins chargés de soigner les malades inscrits à l'assistance médicale gratuite sont affectés par le préfet à une circonscription déterminée comprenant une commune ou un groupe de communes. Les malades assistés ne peuvent s'adresser qu'au médecin de leur circonscription ; de son côté, ce dernier ne peut se refuser à donner ses soins à tou-

tes les personnes inscrites sur les listes d'assistance médicale de la ou des communes de son ressort.

2° Ce procédé ne permet pas au malade de s'adresser au médecin de son choix. Aussi lui préfère-t-on généralement un système beaucoup plus souple qui consiste pour l'autorité préfectorale à considérer comme médecins de l'assistance tous les praticiens qui ont accepté les conditions de fonctionnement du service, telles qu'elles sont définies par la ou les délibérations du Conseil Général. Le malade a la faculté de se faire soigner par l'un d'entre eux à son choix, sans que celui-ci puisse s'y refuser.

Le mode de rémunération des médecins est également variable suivant les départements.

Dans certains d'entre eux, ils reçoivent une somme fixée forfaitairement en tenant compte du nombre de personnes portées sur les listes d'assistés ou encore du chiffre de la population. Dans d'autres, au contraire, ils sont rémunérés proportionnellement aux services rendus, d'après le nombre des visites, ou bien d'après le nombre de malades soignés.

Lorsque la rémunération est établie à forfait, le médecin n'a évidemment aucune justification à fournir pour en obtenir le paiement. Lorsqu'au contraire les honoraires sont dus proportionnellement au nombre des visites ou des malades soignés, les praticiens doivent en général justifier de leurs services. A cet effet, chaque indigent malade est muni d'un carnet à souche dont il remet une feuille signée de lui au médecin lors de chaque visite. Si les honoraires sont fixés non par visites, mais à forfait par malade, le maire délivre au médecin, pour chaque malade, une feuille détachée d'un carnet à souche.

Les sommes dues au médecin sont liquidées par le préfet sur présentation des pièces justificatives.

Les honoraires, quelle que soit la façon dont ils sont fixés, sont supportés par le budget départemental.

*Frais médicaux par suites de blessures de guerre
ou de maladies contractées ou aggravées en service
pendant la guerre*

« L'Etat doit à tous les militaires et marins bénéficiaires de la présente loi, leur vie durant, les soins médicaux, chirurgicaux et pharmaceutiques nécessités par la blessure ou la maladie contractée ou aggravée en service et qui a motivé la pension » (article 64 de la loi du 31 mars 1919, modifié par la loi du 21 juillet 1922).

Ont également droit au bénéfice de cette disposition légale :

1° les militaires, marins et autres personnes pensionnées par application des articles 48, 52, 57 et 75 de la loi du 31 mars 1919 ;

2° les civils victimes de faits de guerre pensionnés en vertu de la loi du 24 juin 1919 ;

3° les anciens militaires et marins titulaires de pensions concédées par application de la loi du 22 juin 1927 pour blessures reçues ou infirmités et maladies contractées en service avant le 2 août 1914.

Les ayants droit doivent demander leur inscription sur une liste spéciale, établie chaque année à la mairie de leur domicile.

Les bénéficiaires de la loi ont le droit de choisir librement leur médecin et leur pharmacien.

La surveillance et le contrôle des soins sont assurés dans chaque département par une commission composée de représentants de l'Etat, des associations de mutilés et des syndicats et associations médicaux et pharmaceutiques. Ses décisions sont susceptibles d'appel devant une commission supérieure composée dans les mêmes conditions et qui siège au Ministère des Pensions.

Les modalités d'application de la loi sont réglées par le décret du 25 octobre 1922, modifié par décrets des 8 juillet 1924, 27 septembre 1928, 26 janvier 1929.

Tout bénéficiaire de la loi de 1919 reçoit un carnet à souche établi à son nom. Ce carnet comprend : 1° des souches qui restent entre les mains du malade et sur lesquelles sont ins-

crites les prescriptions médicales ; 2° des feuilles détachées sur lesquelles le médecin inscrit les formules de médicaments ou les produits à délivrer ; 3° des bulletins de visite que le médecin détache et sur lesquels sont notés les actes médicaux accomplis, avec les numéros de la nomenclature auxquels ils correspondent et, le cas échéant, les frais de déplacement.

Ces bulletins sont envoyés par le médecin en fin de trimestre à la commission de contrôle, annexés à sa note d'honoraires.

Les notes d'honoraires sont vérifiées par la commission de contrôle, qui peut y apporter tous les redressements nécessaires, mais elle doit au préalable convoquer le créancier pour entendre ses explications (1).

Le préfet procède ensuite à l'ordonnancement de la dépense, qui est supportée par le budget de l'Etat. Les mandats sont émis au nom du médecin et non à celui du blessé ou du malade.

Une réglementation spéciale est prévue pour les ayants droit faisant partie d'une société de secours mutuels régulièrement constituée par application de la loi du 1^{er} avril 1898, ou d'une société de secours des ouvriers mineurs, ou d'une caisse de secours d'un syndicat professionnel.

Dans ce cas ils peuvent recevoir de la société dont ils font partie les soins médicaux et pharmaceutiques auxquels ils ont droit. Le médecin traitant est alors créancier de la mutualité, et celle-ci se fait ensuite rembourser par l'Etat.

Les sociétés qui désirent faire bénéficier leurs adhérents de ce régime doivent en faire la demande au préfet. Elles doivent en outre tenir une comptabilité particulière des opérations de cette nature qu'elles auront effectuées et se soumettre au contrôle de l'autorité administrative.

Sociétés de Secours mutuels

Les sociétés de secours mutuels sont des institutions de prévoyance qui se proposent d'atteindre un ou plusieurs des

(1) Ainsi qu'il est dit ci-dessus les décisions de la commission départementale peuvent être déferées à la commission supérieure siégeant à Paris.

but suivants : assurer à leurs membres participants et à leur famille des secours en cas de maladie, blessures ou infirmités ; leur constituer des pensions de retraite ; contracter à leur profit des assurances individuelles ou collectives en cas de vie, de décès ou d'accidents ; pourvoir aux frais de funérailles et allouer des secours aux ascendants, veuves ou orphelins des membres participants décédés. Elles peuvent en outre accessoirement créer au profit de leurs membres des cours professionnels, des offices gratuits de placement et accorder des allocations en cas de chômage, à la condition qu'il soit pourvu à ces trois ordres de dépenses au moyen de cotisations ou de recettes spéciales (article 1^{er} de la loi du 1^{er} avril 1898).

Les sociétés de secours mutuels se constituent librement. Elles sont seulement assujetties au dépôt à la Préfecture ou à la Sous-Préfecture de leurs statuts. Tout changement dans les statuts ou dans la direction de la société doit donner lieu à un nouveau dépôt.

Les sociétés se divisent en trois catégories :

1° Les sociétés libres. Elles ne sont soumises à aucune autorisation préalable, ni à aucun contrôle administratif.

2° Les sociétés approuvées, c'est-à-dire dont les statuts ont été approuvés par arrêté du Ministre du Travail.

3° Les sociétés reconnues comme établissements d'utilité publique par décret rendu en assemblée générale du Conseil d'Etat.

Les sociétés approuvées et les sociétés reconnues comme établissements d'utilité publique sont soumises, quant à leurs actes et leur comptabilité, au contrôle de l'autorité administrative.

L'article 8 de la loi de 1898 prévoit l'organisation d'unions de sociétés de secours mutuels. Ces unions peuvent être composées uniquement de sociétés libres ou, d'une façon mixte, de sociétés libres et de sociétés approuvées. Les unions peuvent elles-mêmes être libres, approuvées ou reconnues d'utilité publique (articles 15, 16, 32 de la loi de 1898). Elles ont principalement pour but la création de caisses de retraites communes à plusieurs sociétés, l'organisation des soins à

donner aux adhérents atteints de maladie de longue durée, la création de dispensaires d'hygiène sociale, de sanatoriums, de cliniques chirurgicales.

Les syndicats professionnels constitués conformément à la loi du 21 mars 1884 peuvent créer entre leurs membres des caisses de secours fonctionnant dans les mêmes conditions que les sociétés de secours mutuels prévues par la loi du 1^{er} avril 1898. Rappelons que ces caisses de secours peuvent également être admises à prêter leur concours pour l'application de l'article 64 de la loi du 31 mars 1919 relatif aux soins dont bénéficient les blessés et mutilés pensionnés de guerre. Elles peuvent aussi être autorisées à remplir pour leurs adhérents la fonction attribuée aux caisses primaires instituées par la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales.

L'administration des Contributions directes, en vertu du droit de communication qu'elle tient de l'article 151 du Code général des impôts directs, peut avoir connaissance de tous les documents détenus par les sociétés de secours mutuels approuvées et par celles reconnues d'utilité publique. Ces sociétés sont en effet, ainsi qu'il est dit ci-dessus, soumises au contrôle de l'autorité administrative.

Il n'en est pas de même à l'égard des sociétés de secours mutuels libres et des caisses de secours des syndicats professionnels. Ces différents organismes n'étant pas formellement soumis au contrôle d'une autorité administrative, il en résulte que l'article 151 ci-dessus visé leur est inapplicable.

L'administration des Contributions directes a cependant le droit d'obtenir communication de la comptabilité de ces établissements, mais par une voie détournée. L'article 155 du Code des Impôts directs prévoit en effet que « les institutions et organismes exonérés de l'impôt cédulaire sur les revenus sont tenus de fournir à toute réquisition des agents des Contributions directes, ayant au moins le grade de contrôleur, tous leurs livres de comptabilité et pièces annexes, ainsi que toutes justifications utiles tendant à prouver qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions légales qui les régissent ». Les sociétés de secours mutuels, libres ou approuvées, les caisses de secours des syndicats professionnels,

étant légalement exonérés de l'impôt cédulaire sur les bénéfices commerciaux, l'administration fiscale peut invoquer le texte légal ci-dessus rappelé pour se faire communiquer la comptabilité de ces établissements et y recueillir certains renseignements utiles au contrôle de l'impôt dû par les médecins.

Les statuts de chaque société règlent la façon dont sont assurés les soins dus à ses adhérents. Généralement, l'un des deux systèmes suivants est appliqué :

1° Régime du forfait avec un ou plusieurs médecins qui s'engagent, moyennant paiement d'une somme fixe ou d'une rétribution déterminée par malade, à soigner les membres de la société. Les mutualistes doivent s'adresser exclusivement au médecin attitré. Ils ne sont jamais personnellement tenus au paiement des honoraires, lesquels sont versés directement au praticien par la société elle-même.

2° Les mutualistes peuvent se faire soigner par le médecin de leur choix, qu'ils rémunèrent eux-mêmes. Puis ils se font rembourser par la société tout ou partie des frais qu'ils ont supportés, suivant le tarif établi par les statuts ou les règlements de la société.

Accidents du travail

L'article 1^{er} de la loi du 9 avril 1898 met à la charge de l'employeur ou du chef d'entreprise la responsabilité des accidents survenus à ses ouvriers ou employés « par le fait du travail ou à l'occasion du travail ».

La loi de 1898 ne visait que les entreprises industrielles ; elle a été graduellement étendue et embrasse aujourd'hui, à quelques exceptions près, tous les employeurs.

D'autre part, la loi de 1898 ne s'appliquait pas aux maladies professionnelles. Cette lacune a été comblée par la loi du 25 octobre 1919 qui, par son article 1^{er}, stipule que « la législation sur les accidents du travail est étendue aux maladies d'origine professionnelle ».

La liste des maladies professionnelles entraînant la responsabilité patronale est limitativement fixée par la loi.

Les indemnités allouées à la victime ou à ses représentants sont de trois sortes :

- 1° le paiement des frais médicaux et pharmaceutiques ;
- 2° les frais funéraires ;

3° une indemnité en argent représentant une portion du salaire et variant suivant la gravité des suites de l'accident.

La détermination des frais médicaux, leur mode de paiement rentrent seuls dans le cadre de cette étude.

Les frais médicaux sont à la charge exclusive du patron, quelle que soit la gravité de l'accident, qu'il emporte une incapacité temporaire ou une incapacité permanente. Ils comprennent toutes les dépenses nécessitées par le traitement de la victime, honoraires du médecin pour les visites, opérations chirurgicales, traitement, massages, hydrothérapie, etc..., traitement thermal lorsqu'il est reconnu indispensable, et les frais de déplacement exigés par ce traitement. Les frais d'hospitalisation sont également à la charge de l'employeur, même si l'admission à l'hôpital a été demandée par l'ouvrier. Afin d'éviter les contestations, la loi en a fixé par avance le montant : ils ne peuvent dépasser le tarif établi pour l'application de l'article 24 de la loi du 15 juillet 1893 sur l'assistance médicale gratuite majoré de 30 % (article 4 de la loi du 9 avril 1898).

Ces frais comprennent non seulement ceux afférents au traitement médical, mais encore le prix de la nourriture et du logement.

Le tarif maximum ci-dessus indiqué est applicable également aux cliniques privées. Toutefois, il peut être dépassé lorsque le transport dans une clinique privée est nécessité par la nature exceptionnelle de la lésion. (Cass. civ., 5 décembre 1923, S. 1925-1-153), ou lorsque le traitement comporte des soins spéciaux (Cass. 18 novembre 1925, *Gaz. Pal.*, 11 décembre 1925).

Les frais médicaux et d'hospitalisation sont dus à partir du jour de l'accident et jusqu'au moment où le traitement exigé par la blessure est terminé, c'est-à-dire suivant les cas, soit jusqu'au jour de la guérison ou du décès de la victime, soit jusqu'au moment où, son état se trouvant consolidé, le

blessé, quoique restant atteint d'une infirmité, n'a plus besoin d'être soigné.

La victime peut toujours choisir elle-même son médecin (article 4, § 2 de la loi de 1898). Mais dans ce cas, le chef d'entreprise ne peut être tenu des frais médicaux et pharmaceutiques que jusqu'à concurrence de la somme fixée par le juge de paix du canton où est survenu l'accident, conformément à un tarif établi par arrêté du Ministre du Travail. Ce tarif est fixé après avis d'une commission spéciale comprenant des représentants de syndicats de médecins et de pharmaciens, de syndicats professionnels ouvriers et patronaux, de sociétés d'assurances contre les accidents du travail et de syndicats patronaux de garantie.

Si le médecin appelé par le blessé estime insuffisants les honoraires conformes au tarif, il possède pour le surplus une action contre la victime.

Lorsqu'au contraire, la victime consent à être soignée par le médecin désigné par l'employeur (en fait le plus souvent par la compagnie d'assurances), la totalité des frais est à la charge du patron et le médecin n'a de recours que contre l'employeur.

Au cours du traitement, le chef d'entreprise peut désigner au juge de paix un médecin chargé de le renseigner sur l'état de la victime. Cette désignation dûment visée par le juge de paix donne à ce médecin accès hebdomadaire auprès de la victime, en présence du médecin traitant prévenu deux jours à l'avance par lettre recommandée. Le médecin ainsi désigné par l'employeur n'a pas le caractère d'expert, ses honoraires sont dus dans tous les cas par le chef d'entreprise.

Si le médecin certifie que la victime est en état de reprendre son travail et que celle-ci le conteste, le chef d'entreprise peut requérir du juge de paix une expertise médicale, qui doit avoir lieu dans les cinq jours (article 4, § 7 de la loi de 1898).

Tout accident ayant occasionné une incapacité de travail doit être déclaré dans les quarante-huit heures, non compris les dimanches et jours fériés, par le chef d'entreprise ou ses préposés au maire de la commune.

Si la victime n'a pas repris son travail dans les quatre jours qui suivent l'accident, le patron doit déposer à la mairie un certificat de médecin indiquant l'état de la victime, les suites probables de l'accident et l'époque à laquelle il sera possible d'en connaître le résultat-définitif. Dans les vingt-quatre heures qui suivent le dépôt du certificat ou, s'il n'y a pas production de certificat médical, dans les cinq jours qui suivent la déclaration de l'accident, le maire transmet les pièces au juge de paix du lieu où s'est produit l'accident. Lorsque d'après le certificat médical la blessure paraît devoir entraîner la mort, une incapacité permanente, absolue ou partielle de travail, ou lorsque la victime est décédée, le juge de paix doit, dans les vingt-quatre heures, procéder à une enquête pour préciser les circonstances matérielles dans lesquelles l'accident s'est produit (article 12 de la loi de 1898).

L'enquête a lieu contradictoirement dans les formes prescrites par les articles 35 à 39 du Code de procédure civile en présence des parties intéressées ou celles-ci convoquées d'urgence par lettre recommandée. Lorsque le certificat médical ne lui paraît pas suffisant, le juge de paix peut désigner un médecin pour examiner le blessé. Ce médecin a la qualité d'expert. Mais en aucun cas l'expert ne peut être le médecin qui a soigné le blessé, ni un médecin attaché à l'entreprise ou à la compagnie d'assurances à laquelle l'employeur est affilié (art. 17, loi de 1898).

Le règlement des frais médicaux peut se faire amiablement entre le créancier et le débiteur, les parties ne sont pas obligées de le soumettre à l'approbation du juge de paix. Lorsqu'une contestation s'élève à ce sujet, l'affaire est portée devant ce magistrat à quelque chiffre que la demande puisse s'élever. Le juge de paix statue en dernier ressort jusqu'à 1.000 francs et, au-dessus de ce chiffre, à charge d'appel.

Lorsque l'accident a entraîné une incapacité permanente de la victime ou sa mort, l'affaire est portée devant le tribunal civil du lieu où l'accident s'est produit.

Les indemnités allouées pour incapacité temporaire ou permanente peuvent être revisées à la demande soit de la vic-

time ou de ses représentants, soit de l'employeur ou de l'assureur. La requête en revision peut être intentée dans les trois ans à compter soit de la consolidation de la blessure, s'il n'y a pas eu attribution de rente, soit de l'accord intervenu entre les parties ou de la décision judiciaire passée en force de chose jugée, qui a fixé le montant de la rente. Au cours des trois années pendant lesquelles peut s'exercer l'action en révision, le chef d'entreprise peut désigner au président du tribunal civil un médecin chargé de le renseigner sur l'état de la victime. Cette désignation dûment visée par le président, donne à ce médecin un accès trimestriel auprès de la victime. Faute par celle-ci de se prêter à cette visite, tout paiement d'arrérages est suspendu par décision du président (article 19 de la loi de 1898, modifié par la loi du 31 mars 1905).

Assurances sociales

La loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales a pour objet de garantir les travailleurs contre les risques maladie, invalidité prématurée, vieillesse, décès ; elle comporte en outre une participation aux charges de famille et de maternité.

L'assurance est obligatoire pour les salariés dont la rémunération ne dépasse pas un certain chiffre ; elle est facultative pour les travailleurs non salariés dont le gain n'excède pas ce même chiffre.

Toutes les dispositions légales relatives aux cotisations des assurés et de leurs employeurs, aux prestations prévues en cas d'invalidité prématurée, vieillesse, décès des assurés n'ont pas d'intérêt en ce qui concerne la présente étude. Nous nous bornerons ici à exposer les règles de fonctionnement de l'assurance-maladie.

L'assurance-maladie couvre les frais de médecine générale et spéciale, les frais pharmaceutiques et d'appareils, les frais d'hospitalisation et de traitement dans un établissement de cure et les frais de transport, les frais d'interventions chirurgicales. En ce qui concerne la prothèse dentaire, l'assuré n'a

droit qu'à la prestation d'appareils fonctionnels et thérapeutiques ou nécessaires à l'exercice de sa profession.

Ces prestations sont dues non seulement à l'assuré lui-même, mais encore à son conjoint, à ses enfants à charge non salariés âgés de moins de 16 ans.

Les consultations médicales sont données au domicile du praticien, sauf lorsque l'assuré ne peut se déplacer en raison de son état.

L'assurance-maladie n'est pas entièrement gratuite. Les caisses d'assurances fixent elles-mêmes la part des frais médicaux qu'elles garantissent, en tenant compte des tarifs syndicaux minima pratiqués dans la région. La part de ces frais qui doit obligatoirement être laissée à la charge du malade est fixée à 15 % pour les assurés dont le salaire annuel n'excède pas 4.500 fr., à 20 % pour ceux dont le salaire dépasse ce chiffre. La loi précise en outre que, sauf pour les maladies exigeant un traitement spécial, le total des frais médicaux et pharmaceutiques ne peut pas dépasser par journée de maladie 50 % de la moyenne journalière générale des salaires de base ayant, l'année précédente, donné lieu à cotisation.

Cependant, toute caisse d'assurance peut être autorisée, sur sa demande et après avis favorable du Conseil Supérieur des Assurances sociales, à réduire le pourcentage de participation des assurés.

D'autre part, les frais médicaux sont entièrement supportés par les caisses en ce qui concerne les assurés malades ou blessés de guerre pensionnés en vertu de la loi du 31 mars 1919.

Les indemnités sont dues à l'assuré à partir du début de la maladie. D'après l'article 4, § 8 de la loi de 1928, la date du début de la maladie est celle de la première constatation médicale. Les prestations sont dues au maximum pendant une période de six mois ; pour la détermination de cette période, la rechute survenue dans les deux mois de la guérison apparente n'ouvre pas une nouvelle période de six mois, mais est seulement considérée comme la continuation de la maladie primitive (article 4, § 10).

Enfin, pour que l'assuré ait droit aux soins médicaux, il n'est pas nécessaire que la maladie le mette dans l'impossibilité de travailler.

La gestion des assurances sociales est confiée à des organismes qui ont reçu le nom de « Caisses primaires » ; à ces caisses se superpose une caisse unique appelée « Caisse générale de garantie ». Les caisses primaires sont en rapport direct avec les assurés ; au contraire, le rôle de la caisse générale de garantie consiste essentiellement à régulariser le fonctionnement des caisses primaires elles-mêmes.

Les caisses primaires sont fondées soit par les assurés, qui peuvent se grouper spontanément à cet effet, soit par les sociétés de secours mutuels régies par la loi du 1^{er} avril 1898, soit par les syndicats professionnels et unions de syndicats régulièrement constitués en application de la loi du 21 mars 1884, soit par les caisses d'assurances et de réassurances mutuelles agricoles visées par la loi du 4 juillet 1900 et leurs unions. Les caisses fondées par les organismes ainsi énumérés ne peuvent fonctionner que pour les assurés appartenant à ces organismes.

Les assurés peuvent toujours choisir la caisse à laquelle ils désirent s'affilier, d'autre part la création de ces caisses n'est pas obligatoire. Le législateur a donc dû prévoir la création de caisses destinées en particulier aux assurés qui n'exercent aucun choix, ce sont les caisses primaires départementales (article 26, § 5).

Les caisses primaires peuvent se grouper en unions régionales et en fédérations nationales, notamment en vue de réaliser des œuvres d'intérêt commun, telles que : organisations d'hygiène sociale, établissements de prévention et de cure, sanatoriums, dispensaires, maisons de convalescence et de retraite.

Les caisses d'assurances et leurs unions jouissent de la personnalité civile. Elles ont une personnalité juridique distincte de la société ou de l'union des sociétés qui les ont formées. Elles fonctionnent sous la surveillance et le contrôle de l'Etat, qui sont exercés par le Ministre du Travail et par le Ministre des Finances (article 29, § 2 de la loi de 1928).

Cette disposition permet à l'administration des contributions directes d'obtenir au siège de ces organismes communication de leur comptabilité et de tous les documents de service qu'ils détiennent. Elle peut ainsi avoir connaissance des sommes versées aux médecins qui ont donné leurs soins aux assurés sociaux.

Chaque caisse primaire établit, sur la base d'un règlement-type élaboré par l'Office national des Assurances sociales, un règlement fixant les conditions d'attribution des prestations, le mode de fonctionnement des services de l'assurance et les règles du contrôle auxquelles sont soumis les bénéficiaires (article 34 du décret du 30 mars 1929).

En outre, les caisses passent avec les syndicats professionnels de praticiens et avec les établissements publics hospitaliers ou avec les établissements privés, dispensaires, cliniques, etc..., les conventions nécessaires pour assurer leurs services de prestations à domicile et par hospitalisation.

Pour les assurés soignés à domicile, les conventions avec les syndicats professionnels de praticiens déterminent : 1° les conditions dans lesquelles sont dispensées les prestations en nature ; 2° les tarifs applicables pour la rémunération des soins médicaux, ainsi que le remboursement des frais de déplacement ; 3° les modalités du contrôle technique.

Les conventions passées avec les établissements hospitaliers publics ou privés déterminent les conditions dans lesquelles les assurés malades sont admis et hospitalisés, ainsi que les tarifs applicables aux frais d'hospitalisation.

L'assuré choisit librement son praticien (article 4, n° 2 de la loi de 1928). Lorsque celui-ci n'a pas contracté avec la caisse ou n'a pas adhéré à une convention passée par elle, le tarif des frais médicaux dont la caisse a la charge est celui de la convention passée avec le syndicat professionnel de la circonscription à laquelle ressortit l'assuré, et, si plusieurs conventions ont été passées, le tarif le moins élevé.

Si, au contraire, le médecin a adhéré à l'une des conventions passées par la caisse, il ne peut exiger des honoraires supérieurs à ceux qui sont formellement prévus par cette convention.

La partie des honoraires que la caisse prend à sa charge résulte de l'application du « tarif de responsabilité », qui est inséré dans le règlement de la caisse (article 34 du décret du 30 mars 1929).

Les conventions conclues par les caisses déterminent si le montant des frais médicaux qui s'y trouvent fixés, est payé par la caisse au praticien, ou bien s'il est acquitté par l'assuré à charge de remboursement par la caisse, ou encore s'il peut être acquitté indifféremment suivant l'une ou l'autre de ces modalités.

Le règlement de la caisse indique les formalités à remplir et les pièces à fournir pour permettre ce paiement ou ce remboursement.

Lorsque la convention prévoit le règlement direct des frais médicaux par l'assuré, la caisse peut cependant faire l'avance de tout ou partie de la part qui lui incombe aux assurés qui seraient momentanément sans ressources. En outre, quelles que soient les modalités fixées par les conventions, les bénéficiaires de l'assurance peuvent, en cas d'urgence dûment constatée, obtenir de la caisse, sur justification, le remboursement de la partie, à la charge de celle-ci, des frais payés directement par eux au praticien (article 42 du décret de 1929).

Ce qui vient d'être dit au sujet des soins donnés à domicile s'applique également en cas d'hospitalisation. L'assuré choisit librement l'établissement où il désire être hospitalisé. Mais s'il s'adresse à un établissement n'appartenant pas à la caisse ou qui n'a pas passé avec elle une convention, le supplément de frais qui peut en résulter est laissé à sa charge ; les tarifs applicables sont ceux inscrits dans les conventions conclues entre la caisse et les établissements hospitaliers, sanatoriums, préventoriums, etc..., publics ou privés.

En outre, les frais d'hospitalisation supportés par les caisses, abstraction faite des honoraires médicaux, ne peuvent en aucun cas excéder ceux qui résulteraient de l'application des tarifs en vigueur dans les établissements publics hospitaliers pour les malades admis au régime de l'assistance

médicale gratuite ou pour les victimes d'accidents du travail admises sous le régime de la loi du 9 avril 1898 (article 6, § 2 de la loi, et article 43 du décret).

Pour le règlement des frais dus aux établissements hospitaliers, les conventions déterminent si la caisse paye directement sa participation à l'établissement lui-même, ou bien si, au contraire, elle ne la verse qu'à l'assuré sous forme de remboursement.

Frais de dernière maladie figurant dans les déclarations de successions

L'article 3 de la loi du 25 février 1901 (code de l'enregistrement, article 56) dispose : « Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ».

D'après ce texte, les parties ne peuvent établir l'existence de la dette par témoins ou par présomption. En outre le titre écrit doit constituer une preuve complète.

Dès lors ne sont déductibles ni les dettes verbales, ni celles qui ne sont justifiées que par un commencement de preuve par écrit.

Enfin, le titre doit établir l'existence de la dette au jour de l'ouverture de la succession et doit être susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ; il faut donc qu'il soit antérieur au décès.

L'article 17, § 2 de la loi du 16 avril 1930 (article 57 du Code de l'Enregistrement) permet cependant de déduire « les frais de dernière maladie du de cujus », même s'ils ne résultent pas de titres opposables à ce dernier.

Cet article est ainsi conçu : « Sur justifications fournies par les héritiers, les frais de dernière maladie du de cujus seront déduits de l'actif de la succession dans la limite d'un maximum de 2.000 francs ».

La loi, porte l'instruction 4057 de l'administration de l'enregistrement, ne s'explique pas sur la nature des justi-

fications à fournir. Il convient, par suite, d'admettre tous les documents de nature à faire présumer la sincérité de la dette (factures ou mémoires revêtus postérieurement au décès de l'acquit du créancier, attestation du créancier dans le cas où les frais n'ont pas encore été acquittés au jour de la déclaration, etc...).

Par « frais de dernière maladie », on doit entendre ceux afférents à la maladie qui a entraîné le décès (honoraires du médecin ou du chirurgien, sommes dues au pharmacien, à la garde malade, à une maison de santé, à une clinique, etc...). Mais ce régime de faveur n'a été institué que dans la limite d'un maximum de 2.000 francs. Ce maximum s'applique à la part contributive du défunt dans les frais en question, de sorte qu'on peut, par exemple, déduire intégralement cette part quand les frais de cette nature s'élèvent à 4.000 francs et figurent parmi les dettes qui, grevant la communauté dissoute par le décès du « de cujus » incombent pour moitié à la succession. (Revue de l'Enregistrement, n° 9504, § V).

Mais, bien entendu, les frais de la dernière maladie du « de cujus » pourraient être déduits, quel que fut leur montant, si les héritiers étaient en mesure de produire des titres opposables à leur auteur.

Enfin, les frais afférents à une maladie antérieure sont déductibles dans les conditions ordinaires.

Les agents des contributions directes peuvent obtenir de l'administration de l'enregistrement communication des déclarations de successions auxquelles sont annexés les états détaillés des dettes dont la déduction a été demandée et les attestations des créanciers produites par les héritiers.

II. — Déclarations des employeurs et des chefs d'entreprise

La loi oblige « tout particulier et toute société ou association occupant des employés, commis, ouvriers ou auxiliaires moyennant traitement, salaire ou rétribution, à remettre dans le courant du mois de janvier de chaque année, au contrôleur des contributions directes, un état indiquant :

1° les noms, prénoms, emplois et adresses des personnes qu'ils ont occupées au cours de l'année précédente ;

2° le montant des traitements, salaires et rétributions payés à chacune d'elles pendant ladite année ;

3° la période à laquelle s'appliquent ces paiements lorsqu'elle est inférieure à une année mais supérieure à trente jours consécutifs.

En ce qui concerne les personnes rétribuées par un seul employeur, la déclaration n'est exigée que pour celles dont les traitements, salaires ou rétributions ramenés à l'année, dépassent le minimum assujetti à l'impôt (article 67 du Code général des impôts directs).

Cette disposition ne permettait que le contrôle de l'impôt sur les traitements et salaires. Elle a été successivement étendue par les lois des 13 juillet 1925, article 6, et 28 février 1933, article 8, de façon à comprendre dans la déclaration diverses rémunérations passibles entre les mains de leurs bénéficiaires tantôt de l'impôt sur les bénéfices commerciaux, tantôt de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Ces textes législatifs ont été codifiés et complétés par l'article 68 du code général. Cet article est ainsi conçu :

« Les chefs d'entreprise ainsi que les contribuables relevant de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales doivent déclarer dans les mêmes conditions :

1° les rémunérations, quel qu'en soit le montant ramené à l'année, qu'ils ont versées à des personnes remplissant des fonctions susceptibles d'être exercées simultanément auprès de plusieurs entreprises, telles que les fonctions d'administrateur, commissaire aux comptes, etc... ;

2° les sommes versées par eux à l'occasion de l'exercice de leur profession à titre de commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, lorsqu'elles dépassent 1.000 francs par an pour un même bénéficiaire. Ces sommes sont assujetties à l'impôt cédulaire correspondant à la nature d'activité au titre de laquelle le bénéficiaire les a perçues, sans préjudice de l'application de l'impôt général sur le

revenu. Le contribuable qui ne produit pas la déclaration des sommes visées au présent alinéa perd le droit de les déduire pour l'établissement de ses propres impositions ».

Ces dispositions ne s'appliquent qu'aux « chefs d'entreprise » et aux contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales.

L'expression « chef d'entreprise » n'a pas été définie par le législateur ni, jusqu'à ce jour, par la jurisprudence. Mais il n'est pas douteux qu'elle a un sens limité. Elle désigne uniquement les personnes qui sont à la tête d'une exploitation industrielle, commerciale ou agricole.

D'autre part, doivent seuls être déclarés les honoraires et commissions versées par ces mêmes personnes à l'occasion de leur profession. Dès lors, si un industriel est tenu de déclarer les honoraires qu'il verse à un médecin chargé du service médical de son établissement, il n'a pas, en revanche, à faire connaître les honoraires rétribuant des frais médicaux personnels.

A titre de sanction, la loi prévoit que les honoraires non déclarés ne doivent pas être admis en déduction pour le calcul de l'impôt dû par celui qui les a versés. En outre, chaque omission ou inexactitude donne lieu à l'application d'une amende de 100 francs, sans décimes. Cette amende est prononcée par le Conseil de préfecture statuant comme en matière de contravention, sur requête présentée sans frais par le directeur départemental des contributions directes (article 71 du Code général).

Les agents des contributions directes peuvent s'assurer que la déclaration imposée par la loi a été régulièrement souscrite en usant auprès des entreprises privées du droit de communication qui leur est attribué par l'article 154 du Code général.

Aux termes de cet article, « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts souscrites tant par les intéressés eux-mêmes que par des tiers, tous banquiers, administrateurs de biens et autres commerçants faisant profession de payer des revenus de valeurs mobilières, ainsi que tous les commerçants qui ne sont pas soumis au régime du forfait,

sont tenus de représenter à toute réquisition des agents des contributions directes ayant au moins le grade de contrôleur les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses ».

Par application de ce texte, l'administration fiscale peut, au cours de recherches dans les banques, avoir connaissance des paiements faits par chèques à des médecins ou à des chirurgiens.

L'examen des comptes-courants ouverts au nom de ces derniers permet parfois d'obtenir d'utiles indications sur le montant de leurs recettes professionnelles.

La vérification des comptabilités commerciales est également susceptible de donner certains renseignements. Ces recherches sont particulièrement utiles dans les entreprises industrielles: Parfois en effet ces entreprises ont organisé pour leur personnel un service médical. Elles peuvent, en outre, rémunérer directement le médecin qui donne ses soins aux ouvriers victimes d'un accident de travail. Toutefois elles contractent le plus souvent une assurance pour se garantir des risques de cette nature. Dans ce cas, c'est la compagnie d'assurances ou le syndicat de garantie qui se charge de verser au médecin traitant les honoraires qui lui sont dus.

Les compagnies d'assurances et les syndicats de garantie sont tenus, comme toutes les entreprises, de produire spontanément au contrôleur, la déclaration détaillée des honoraires qu'ils ont versés. Leur gestion est contrôlée par l'autorité administrative et ils doivent produire périodiquement aux services du Ministère du Travail le compte rendu détaillé de leurs opérations.

Des renseignements nombreux peuvent aussi être fournis par les compagnies d'assurances sur la vie. Généralement en effet, ces compagnies exigent que l'assuré subisse un examen médical préalablement à la passation du contrat.

Mais il est une catégorie d'entreprises où le contrôle des déclarations d'honoraires est indispensable. Ce sont les cliniques, hôpitaux, asiles, maisons de santé. Ces établissements

doivent déclarer dans les conditions ordinaires les honoraires qu'ils versent aux médecins et chirurgiens qui leur sont attachés ou qui ont donné leurs soins temporairement. Mais parfois le malade est soigné ou opéré par un médecin de son choix qu'il rémunère directement ; ces honoraires ne font évidemment l'objet d'aucune déclaration.

Enfin, à l'occasion de la vérification de la comptabilité des pharmaciens, les contrôleurs peuvent relever le nombre et la date des ordonnances délivrées par chaque médecin.

III. — Tenue d'un livre-journal

Les moyens de contrôle examinés jusqu'ici sont fragmentaires et ne permettent pas au contrôleur, dans la généralité des cas, de connaître le détail des recettes encaissées par les personnes exerçant une profession médicale. En particulier, l'obligation de déclarer les honoraires versés à ces contribuables n'est imposée par la loi que pour les émoluments compris parmi les charges d'une entreprise commerciale, non commerciale ou agricole. La déclaration n'est pas exigée des particuliers et elle ne peut pas l'être normalement, puisque ceux-ci n'ont aucune comptabilité à tenir et ne peuvent être frappés d'une sanction consistant dans la non-déduction des émoluments qu'ils ne déclarent pas, puisqu'ils ne payent pas, comme les professionnels, les impôts sur le revenu sur des bénéfices d'exploitation. En fait d'ailleurs, l'obligation de déclarer ne joue pas pour les agriculteurs, car la plupart d'entre eux sont soumis à l'impôt cédulaire d'après un système forfaitaire et ne sont pas tenus d'avoir une comptabilité.

Il y a ainsi dans les documents détenus par l'administration fiscale une large fissure qui correspond aux honoraires versés par la clientèle ordinaire.

Le législateur a tenté de combler cette lacune du contrôle en obligeant les personnes passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales à tenir une comptabilité de leurs recettes professionnelles.

Suivant l'article 4 de la loi du 23 décembre 1933, les contri-

buables soumis à cet impôt « sont tenus d'avoir un livre-journal qui présente jour par jour le détail de leurs recettes professionnelles. Ce livre est tenu par ordre de date, sans blancs, lacunes, ni transports en marge ».

La loi prévoyait en outre que, pour les professions assujetties au secret professionnel, le livre-journal ne comportait, en regard de la somme encaissée, qu'un numéro d'ordre au lieu de la désignation de la partie versante.

Tel était le cas des médecins, des chirurgiens, des sages-femmes, qui sont nommément visés par l'article 378 du Code pénal comme étant soumis au secret professionnel. Mais la faveur ainsi accordée à ces contribuables était compensée par l'obligation que leur imposait la loi de délivrer à leurs clients un reçu portant un numéro et d'inscrire ce numéro sur le livre-journal en regard de la somme encaissée.

L'article 6 de la loi du 28 février 1934 a remplacé cette dernière disposition par la suivante : « Pour les professions assujetties au secret professionnel, le livre-journal ne comporte, en regard de la date, que le détail des sommes versées ».

Communication du livre-journal

Le contrôleur peut demander communication du livre-journal et de toutes pièces justificatives (article 92 du Code des Impôts directs).

L'expression « demander communication » ne signifie pas que le livre-journal et les pièces justificatives doivent être présentés au contrôleur dans son bureau ; le livre-journal doit être vérifié chez le contribuable si celui-ci préfère ne pas le déplacer. (Rép. min., *J. O.* 15 septembre 1935, déb. Ch. p. 2127).

Les communications doivent avoir lieu à toute réquisition. Elles peuvent être multiples ; cependant il est normal de penser que le contrôleur n'a le droit de demander communication du livre-journal que dans le délai prévu par la loi pour la réparation des insuffisances ou omissions.

Les pièces justificatives sont celles qui seraient nécessaires pour vérifier que toutes les recettes professionnelles ont été

exactement inscrites au livre-journal. Mais comme il s'agit de contribuables auxquels la loi n'impose pas la tenue d'une comptabilité complète, ni la conservation d'aucun document, on ne voit pas bien en quoi peuvent consister ces « pièces justificatives ». En tout cas, pour les personnes exerçant une profession médicale, le contrôleur ne peut, en raison du secret professionnel auquel elles sont tenues, exiger la production de pièces susceptibles de révéler la personnalité du client. Il n'est donc pas en droit de demander la production du carnet de rendez-vous, du carnet de visites, de la comptabilité des clients à terme.

Sanction du refus de communication

Lorsque le contribuable ne tient pas le livre-journal ou refuse de le présenter au contrôleur, il est taxé d'office et sa cotisation est majorée de 25 % (article 94 du Code des Impôts directs).

Dans ce cas le contrôleur n'est pas tenu d'observer la procédure de rectification, les rehaussements qu'il estime justifiés sont apportés à la déclaration sans qu'il soit nécessaire ni de les notifier au préalable au contribuable, ni de les soumettre à la commission de taxation.

Efficacité relative du livre-journal

La règle du secret professionnel qui permet aux médecins de n'inscrire sur le livre-journal que la date et le détail des sommes encaissées, enlève à ce moyen de contrôle des recettes une grande partie de son efficacité.

L'institution du livre-journal présente cependant, en ce qui les concerne, une certaine utilité.

Tout d'abord elle oblige les contribuables négligents à noter leurs recettes professionnelles, et certains ont pu, de ce fait, accuser des résultats plus exacts et plus complets que ceux qu'ils déclaraient antérieurement de mémoire.

Ensuite l'effet psychologique produit par la possibilité et l'éventualité d'un contrôle, même imparfait, suffit quelquefois pour inciter le contribuable à se conformer plus exactement à ses obligations.

En outre, la vérification du livre-journal est parfois susceptible de fournir au contrôleur des arguments sérieux pour contester le chiffre des recettes déclarées. Les déclarations des chefs d'entreprise, les renseignements fournis ou recueillis auprès des administrations publiques ou des organismes contrôlés par l'autorité administrative, lui ont permis d'avoir connaissance d'un certain nombre d'encaissements. Il recherche si ces encaissements figurent bien au livre-journal. Remarquons toutefois que cette vérification est, en ce qui concerne tout au moins les déclarations des chefs d'entreprise, assez difficile. Ces déclarations ne mentionnent en effet que la somme globale versée au médecin durant l'année précédente, tandis que le livre-journal de ce dernier indique seulement le détail journalier des encaissements, sans fournir aucun renseignement quant à l'origine des fonds.

Enfin, l'examen du livre-journal permet mieux qu'auparavant d'apprécier si la déclaration est ou non sincère. Par exemple, si le médecin accepte de se déplacer la nuit ou le dimanche, le livre-journal doit mentionner des consultations à double ou à triple tarif ; s'il s'est absenté une partie de l'année et s'il a porté parmi ses dépenses professionnelles des frais de remplacement, le livre-journal comporte normalement les honoraires afférents aux soins donnés par le remplaçant ; l'obligation de détailler les recettes permet aussi de connaître le nombre de visites ou de consultations accusées par le praticien ; ce nombre peut être anormalement bas et ne pas correspondre aux conditions dans lesquelles la profession est exercée.

Si le livre-journal n'est pas tenu conformément à la loi, si des omissions de recettes sont constatées, le contrôleur peut rejeter les résultats qu'il accuse et proposer des rectifications qui seront, s'il y a lieu, soumises à la commission de taxation.

CHAPITRE IV

Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

SECTION I. — ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPÔT

Nous avons déjà exposé au chapitre premier dans quels cas les contribuables exerçant une profession médicale étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Rappelons que cet impôt est applicable :

1° Aux dentistes pour les profits que leur procure la vente de fournitures et objets dentaires à des personnes autres que celles qu'ils soignent. Mais ils demeurent passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux pour les bénéfices qu'ils réalisent dans la pratique de leur art.

2° Aux médecins et aux sociétés de personnes formées entre médecins qui exploitent une clinique ou une maison de santé. L'impôt sur les bénéfices non commerciaux est dû pour l'exercice de l'art médical, et celui des bénéfices commerciaux pour les autres services ou fournitures.

3° Aux personnes qui exploitent un établissement de consultations médicales, une clinique, une maison de santé ou un cabinet dentaire, sans exercer personnellement la médecine ou l'art dentaire, les soins nécessaires étant donnés aux malades par des médecins ou des dentistes rémunérés par elles.

4° Aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée. Elles doivent dans tous les cas être soumises à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, quelle que soit la nature de leurs opérations et même si elles sont uniquement constituées entre médecins.

Exemptions

L'article 4 du Code général des Impôts directs énumère les entreprises qui doivent être exemptées de l'impôt sur les

bénéfices industriels et commerciaux. Dans cette énumération figurent « les sociétés et unions de sociétés de secours mutuels pour les œuvres régies par la loi du 1^{er} avril 1898 ».

Ces sociétés et leurs unions doivent par suite être exonérées de l'impôt pour les sanatoriums, maisons de santé, cliniques, maisons de repos, pharmacies, qu'elles peuvent créer au profit de leurs membres. Mais bien entendu, l'exemption ne s'applique qu'aux sociétés fonctionnant conformément aux dispositions légales qui les régissent. Elles devraient donc être refusée aux associations de cette nature qui, contrairement aux prescriptions de l'article 2 de la loi du 1^{er} avril 1898, « créeraient au profit de telle ou telle catégorie de leurs membres et au détriment des autres des avantages particuliers ». Le but de l'article 2 de la loi de 1898 étant de mettre obstacle à la formation et au maintien d'associations instituées sous le couvert de la mutualité dans un but de spéculation, l'exemption d'impôt doit être réservée aux sociétés dont les œuvres fonctionnent effectivement suivant le principe de la mutualité, c'est-à-dire dans des conditions telles qu'elles ne puissent normalement réaliser aucun bénéfice.

De ce que cette exemption soit la seule que la loi ait formellement prévue, doit-on conclure que l'impôt est applicable sans aucune exception à tous les établissements ayant pour objet de fournir des soins médicaux ?

La réponse négative n'est pas douteuse. Il existe en effet de nombreux établissements qui ne poursuivent aucun but lucratif et qui, de ce fait même, ne peuvent être considérés comme accomplissant des actes de commerce susceptibles de donner lieu à l'application de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Tel est tout d'abord le cas des établissements d'assistance, hôpitaux, asiles, sanatoriums, appartenant à l'Etat, aux départements, aux communes. Ces établissements, qu'ils soient ou non dotés de la personnalité administrative, constituent de véritables services publics. Ils ont été créés et fonctionnent dans un but de bienfaisance ; l'impôt sur les bénéfices commerciaux ne leur est évidemment pas applicable. Il en

est d'ailleurs ainsi même s'ils reçoivent des malades payants, lorsque la rétribution versée par ces derniers est employée au profit des autres malades indigents, hospitalisés gratuitement. Cependant, si ces établissements sortaient de la sphère normale de leur spécialité pour se livrer à des opérations susceptibles de procurer des bénéfices, ils deviendraient passibles de l'impôt pour le profit que leur procureraient ces opérations. Cette question s'est posée à propos des hospices qui tiennent une pharmacie ouverte au public. La vente de médicaments constitue une entreprise commerciale et ne présente pas normalement le caractère d'un service public. Aussi le Conseil d'Etat a-t-il estimé que les hospices étaient imposables à raison des bénéfices qu'elles retirent de ces ventes, même lorsque l'exploitation de la pharmacie n'a pas d'autre but que l'atténuation du prix de journée payé par les collectivités publiques pour leurs assistés. (C.E. 21 décembre 1934, *Gaz. Pal.* 5 mars 1935).

La question de l'exemption des établissements privés de bienfaisance est plus délicate à résoudre. S'il est normal en effet de présumer que les établissements publics d'assistance poursuivent un but désintéressé et ne peuvent être soumis, sauf cas spéciaux, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux, cette présomption ne peut être admise en ce qui concerne les établissements privés. Ces derniers ne sont pas rattachés à l'administration publique, c'est l'initiative privée qui les a créés, ils fonctionnent librement, et aucune disposition légale ou réglementaire ne règle d'une façon stricte leurs conditions de fonctionnement. On conçoit donc qu'à leur égard la jurisprudence se montre assez sévère et n'accorde l'exemption qu'après avoir obtenu la preuve de leur caractère philanthropique et charitable.

En somme, la présomption qui joue au profit des établissements publics se trouve, en ce qui concerne les établissements privés, complètement renversée, de sorte que c'est à eux qu'il appartient de démontrer que le but qu'ils poursuivent est entièrement désintéressé.

Pour administrer cette preuve, il ne suffirait d'ailleurs pas d'invoquer le caractère d'utilité publique reconnu à l'établissement par l'autorité administrative.

La reconnaissance d'utilité publique ne change pas la nature propre de l'établissement qui en bénéficie. Elle a seulement pour effet de le soumettre à une certaine tutelle administrative, mais elle ne peut nullement avoir pour conséquence d'en faire un organe de l'administration publique. L'établissement reste une institution privée, son fonctionnement demeure libre et, en fait, il peut même s'écarter dans une certaine mesure du but désintéressé qu'il s'était primitivement assigné et en considération duquel il a obtenu la reconnaissance d'utilité publique. Ce n'est en effet que dans des cas extrêmement graves que le retrait de la reconnaissance est envisagé, et pourvu que l'établissement continue à consacrer une partie de ses ressources à une œuvre désintéressée, le retrait ne peut être prononcé qu'en cas de malversation ou de déconfiture. (Avis du Conseil d'Etat, 16 juillet 1891, Notes de jurisprudence, 1892, p. 135).

On comprend dès lors que l'administration fiscale ne puisse retenir comme unique critérium du caractère charitable de l'établissement le fait qu'il a été reconnu d'utilité publique. C'est par l'examen des conditions dans lesquelles il fonctionne en fait que l'on peut apprécier si un établissement privé, reconnu ou non d'utilité publique, doit être considéré comme ne poursuivant pas un but lucratif. L'exemption ne peut être accordée que s'il est établi qu'il s'agit d'un établissement dont les charges sont supérieures aux recettes tirées des pensions ou rémunérations versées par les malades et qui ne peut équilibrer son budget et subsister qu'en faisant appel à la charité publique ou privée.

Cette formule assez large comprend évidemment les établissements dont le caractère philanthropique résulte du fait que les personnes qui y sont admises ne versent aucune rétribution, l'intégralité des dépenses étant acquittée avec le produit de subventions de diverses collectivités publiques ou au moyen de la charité privée. En ce qui concerne d'ailleurs ces établissements, la question de leur imposition à la cédula des bénéfices commerciaux ne se posera pas en pratique, puisqu'en raison des conditions mêmes de leur fonctionnement, aucun bénéfice de pourra être réalisé.

Mais l'exemption doit aussi être accordée aux établissements charitables qui admettent, outre des indigents, certains malades payants. Il suffit que les sommes versées par ces derniers soient nettement insuffisantes pour faire face aux charges totales de l'œuvre et que celle-ci se trouve par suite habituellement obligée, pour combler son déficit, de faire appel à des souscriptions ou à des dons volontaires.

SECTION II. — DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES IMPOSABLES

Période dont les résultats servent de base à l'impôt

L'impôt est établi sur les bénéfices réalisés durant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile. Si l'exercice clos au cours de l'année précédente s'étend sur une période de plus ou moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice. Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de l'année suivante est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée, ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris (article 6 du Code des Impôts directs).

Bénéfice net imposable

Le bénéfice net pour une année ou pour un exercice déterminé est l'excédent du bénéfice brut sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant l'année ou l'exercice envisagé.

L'impôt est dû à raison de ce bénéfice, sans qu'il y ait lieu

de considérer l'emploi qui en a été fait. Le fait générateur de l'impôt est donc la réalisation du bénéfice et non, comme en matière d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, sa mise en distribution. Par conséquent, toutes les affectations qui seraient données à ce bénéfice postérieurement à sa réalisation restent sans influence sur l'établissement de l'impôt.

Bénéfice brut

Pour les cliniques, maisons de santé et autres établissements analogues, le bénéfice brut total s'obtient en retranchant des recettes encaissées et des créances acquises, le coût des fournitures diverses. Le premier de ces éléments comprend toutes les sommes versées par les malades ou restant dues par eux à la clôture de l'exercice, à titre de frais de pension, d'honoraires médicaux, de rémunération de soins spéciaux, de paiement de fournitures diverses. Le second représente le total des dépenses effectuées pour subvenir à l'entretien des malades et pour leur donner les soins nécessaires. Il comprend donc les achats de nourriture, de médicaments, de produits divers, à l'exclusion toutefois des sommes consacrées à l'acquisition de matériel, lorsque ce matériel peut être utilisé pendant plusieurs années. Ces dernières dépenses ne peuvent que donner lieu à un amortissement (voir page 150).

Produits accessoires

Au chiffre du bénéfice brut ainsi déterminé, doivent être ajoutés les produits accessoires, tels que les loyers des immeubles compris dans l'actif de l'entreprise et donnés en location, les revenus des titres et valeurs mobilières en portefeuille, les produits des participations, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de tout ou partie de l'actif. Suivant en effet l'article 7, § 1^{er} du Code, le bénéfice net doit, pour l'établissement de l'impôt, « être déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effec-

tuées par les entreprises, y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours soit en fin d'exploitation ».

Frais et charges à déduire

Du bénéfice brut il faut retrancher les frais et charges pour obtenir le bénéfice net.

Les sommes qui doivent être admises en déduction à ce titre sont très diverses, mais elles ont toutes cependant un caractère commun : elles doivent avoir été engagées pour l'exercice de la profession.

A ce sujet, il importe essentiellement de distinguer les dépenses *professionnelles*, c'est-à-dire celles qui sont faites en vue de *l'acquisition du revenu*, des dépenses personnelles, dont il n'y a pas lieu de tenir compte pour la détermination de la base de l'impôt.

Peu importe d'ailleurs que les dépenses professionnelles aient été payées effectivement ou que l'entreprise en reste débitrice. De même que pour le calcul du bénéfice brut il y a lieu de retenir non seulement les recettes effectives mais encore les recettes restant à encaisser, de même toutes les dépenses professionnelles engagées au cours d'un exercice doivent être rattachées à cet exercice pour le calcul du bénéfice imposable.

Les frais et charges que l'on peut rencontrer le plus souvent sont examinées ci-après :

Locaux et matériel. — Peuvent être compris parmi les frais généraux les charges supportées pour l'utilisation de ces éléments (loyer, éclairage, chauffage, entretien, etc.). En ce qui concerne les frais de réparation et d'entretien, il est nécessaire de remarquer que sont seules déductibles les réparations qui ont pour but de maintenir en bon état les locaux et le matériel, à l'exclusion des dépenses leur donnant une plus-value. Ces dernières dépenses sont seulement amortissables.

Dépenses relatives au personnel. — Les appointements et salaires alloués au personnel entrent normalement dans les

frais généraux, quelle que soit la forme sous laquelle ils sont attribués (traitements fixes, indemnités, remises proportionnelles, avantages en nature, tels que logement, nourriture, etc.).

Impôts. — Les impôts afférents à l'entreprise constituent une charge professionnelle et doivent être compris parmi les frais généraux. Rentrent dans cette catégorie : l'impôt sur les bénéfices commerciaux, la patente, la taxe d'apprentissage, la taxe sur les locaux professionnels, les droits d'enregistrement et de timbre, les impôts indirects.

Charges financières. — Les intérêts servis à des tiers en rémunération des capitaux qu'ils ont prêtés à l'entreprise sont à déduire pour la détermination du bénéfice imposable. Il en est ainsi des intérêts de toute dette ayant un caractère professionnel ; les courtages et agios en banque, les intérêts de sommes avancées par un banquier pour les besoins de l'entreprise sont également déductibles.

Amortissements. — Parmi les charges déductibles du bénéfice brut, l'article 7, § 2 du Code général désigne « les amortissements réellement effectués par l'entreprise, dans la limite de ceux qui sont admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation ».

L'amortissement a pour objet de faire face à la dépréciation progressive des divers éléments de l'actif de l'entreprise, résultant de l'usure et du temps. En raison des difficultés que présenterait l'estimation exacte de cette dépréciation à la fin de chaque exercice, il est d'usage de l'évaluer forfaitairement chaque année à une somme fixée pour chaque élément d'actif d'après la durée probable de son utilisation. La dépréciation globale se trouve ainsi répartie, suivant un plan préalablement établi, sur les différents exercices au cours desquels l'élément amortissable a été utilisé.

Amortissement financier. — L'amortissement financier consiste pour un commerçant, particulier ou société, à rembourser le montant d'un emprunt en cours d'exploitation.

Cet amortissement n'est que la restitution à des tiers de sommes qui leur appartiennent, il ne constitue par lui-même ni une perte ni un gain et n'influe pas par suite sur les résultats de l'exploitation. Seuls les intérêts des sommes empruntées sont une charge déductible.

Pertes diverses. — Sont déductibles pour l'établissement de l'impôt toutes les pertes que le contribuable subit dans l'exploitation de son entreprise. Il en est ainsi par exemple : des pertes de change, des commissions, des dommages-intérêts afférents à des opérations professionnelles, des pertes résultant d'incendie, de vol, lorsqu'elles ne sont pas couvertes par une assurance, des pertes sur les créances irrécouvrables ou définitivement abandonnées.

Réserves. — Généralement le bénéfice net n'est pas intégralement prélevé par l'exploitant à la fin de l'exercice ou, s'il s'agit d'une société, distribué entre les porteurs de parts ou d'actions. Il est mis pour partie en réserve (réserve légale pour les sociétés de capitaux, réserve facultative, réserve extraordinaire avec ou sans affectation spéciale).

Les sommes ainsi prélevées sur les bénéfices pour être affectées à un compte de réserve ne sont en aucun cas déductibles pour l'assiette de l'impôt. C'est une application du principe indiqué ci-dessus, suivant lequel l'impôt est du à raison de la réalisation du bénéfice et non de sa distribution ou de son emploi.

Provisions. — A la fin de l'exercice ou parfois même en cours d'exercice, l'exploitant affecte une partie de son bénéfice à la constitution de provisions qui sont destinées à parer à des pertes ou à des charges.

Si les pertes ou les charges ainsi prévues sont nettement précisées et si les événements en cours les rendent probables, les sommes ainsi réservées à titre de provision doivent être éliminées des bases de l'impôt.

C'est ainsi que les créances douteuses peuvent donner lieu à la constitution d'une provision si l'exploitant peut invoquer pour chacune d'elles des faits précis de nature à permettre

de conclure à leur irrécouvrabilité probable. Ces faits peuvent être la faillite ou la déconfiture du débiteur, des poursuites commencées mais restées sans effet, etc.

L'administration exerce une surveillance sur les provisions qu'elle a antérieurement admises. Celles d'entre elles qui en tout ou en partie reçoivent un emploi non conforme à leur destination ou deviennent sans objet au cours d'un exercice ultérieur sont rapportées aux recettes de cet exercice (article 7, 5°, du Code général).

Des diverses déductions à faire subir au bénéfice net

Le bénéfice net déterminé comme il vient d'être indiqué correspond aux résultats d'ensemble de l'exploitation. Il comprend donc souvent certains revenus qui, en raison de leur nature, doivent être taxés dans d'autres cédules. D'où la nécessité de les en distraire pour obtenir uniquement le bénéfice commercial proprement dit, seul susceptible d'être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Les principales déductions à opérer par application de ce principe sont afférentes :

au revenu des immeubles,

au revenu des valeurs et capitaux mobiliers,

aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession non commerciale lorsque celle-ci est exercée concurremment avec une profession de nature commerciale.

1° *Revenus immobiliers.* — L'article 7 du Code général prévoit la déduction du revenu net d'après lequel les immeubles « dont l'entreprise est propriétaire et qui font partie de son actif sont soumis à l'impôt foncier ». Il résulte de ce texte que la déduction est applicable pour tout immeuble figurant à l'actif du bilan, même s'il n'est pas affecté à l'exploitation. La déduction doit être pratiquée même lorsqu'il s'agit d'immeubles nouvellement construits et bénéficiant à ce titre d'une exemption temporaire d'impôt foncier ; dans ce cas, le revenu net à déduire est évalué suivant les règles applicables en matière d'impôt foncier.

2° *Revenu des valeurs et capitaux mobiliers.* — La déduction de ce revenu est prévue par l'article 8 du Code précité, lequel est ainsi conçu : « Les revenus des valeurs et capitaux mobiliers figurant à l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou exonérés de ce dernier impôt par la législation en vigueur sont déduits du bénéfice net total à concurrence de leur montant net après imputation à ce montant de la quote-part des frais et charges y afférentes ».

Dans un but de simplification, le même article fixe cette quote-part, pour la généralité des entreprises, à 10 % du montant de ces revenus.

3° *Revenu d'une profession non commerciale.* — Si l'exploitant exerce simultanément une profession commerciale et une profession non commerciale, et confond dans une comptabilité unique les résultats de ces deux professions, il est nécessaire de dégager le bénéfice de chacune d'elles pour le soumettre à l'impôt qui le frappe spécialement.

Tel est le cas des médecins qui exploitent une clinique ou une maison de santé. Suivant les indications données ci-dessus (pages 72 et 73), les bénéfices résultant de l'exercice de l'art médical doivent être éliminés du profit net global pour être soumis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales ; le surplus, représentant les bénéfices afférents à la fourniture du logement, de la nourriture, des soins divers, peut seul être retenu comme base de l'impôt sur les bénéfices commerciaux.

Comment effectuera-t-on cette discrimination ?

Elle pourra être faite d'après les documents comptables ou à défaut par appréciation approximative.

La répartition des recettes entre les deux catégories ci-dessus semble pouvoir être effectuée assez facilement. Mais pour les dépenses la difficulté est plus grande. Nombre d'entre elles sont relatives aussi bien à la profession commerciale qu'à la profession médicale. Il en est ainsi notamment du salaire des aides et des infirmiers, du loyer des locaux, des frais de chauffage et d'éclairage. On s'efforcera de déter-

miner aussi exactement que possible dans quelle mesure elles ont été nécessitées par chacune des deux professions exercées. En cas d'impossibilité absolue, cette ventilation pourra être faite proportionnellement aux recettes de nature commerciale d'une part et aux honoraires médicaux d'autre part.

Report déficitaire. — Ce report est admis dans les mêmes conditions que pour l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (voir page 85).

SECTION III. — OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES. ETABLISSEMENT DES IMPOSITIONS

Les obligations des contribuables et la procédure d'établissement des impositions font l'objet des articles 13 à 20 du Code général des Impôts directs.

Deux systèmes d'imposition sont prévus. L'un consiste à évaluer forfaitairement le bénéfice imposable pour une période dont la durée est en principe de deux années, l'autre a pour base la déclaration du bénéfice effectivement réalisé que doit faire le contribuable au début de chaque année.

Régime de l'imposition forfaitaire

Ce régime est applicable, en principe, aux contribuables dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 300.000 francs s'il s'agit de redevables dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou 40.000 francs s'il s'agit d'autres redevables. En sont toutefois exclues, quel que soit leur chiffre d'affaires, les sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement.

Le régime du forfait est facultatif, les contribuables peuvent toujours être imposés d'après leur bénéfice réel s'ils en font la demande avant le 31 janvier de chaque année.

Le bénéfice forfaitaire imposable est le bénéfice moyen annuel que l'entreprise peut normalement produire. L'éva-

uation en est faite par le contrôleur ; le contribuable, à qui elle doit être notifiée, dispose d'un délai de vingt jours à partir de la réception de cette notification pour faire parvenir son acceptation ou formuler ses observations, en indiquant le chiffre qu'il serait disposé à accepter. En cas de désaccord entre le contrôleur et le contribuable, le bénéfice forfaitaire est évalué par la commission consultative départementale prévue à l'article 18 du Code (1).

La décision de la commission départementale peut être déferée à une commission centrale siégeant à Paris et comprenant :

le président de l'assemblée des présidents des Chambres de Commerce, ou son représentant, président;

un représentant du Ministre des Finances;

un représentant du Ministre du Commerce;

un représentant du Ministre de l'Economie nationale;

trois commerçants ou industriels, ainsi que trois suppléants désignés par l'assemblée des présidents des Chambre de Commerce;

un agent supérieur de la Direction générale des Contributions directes, chargé des fonctions de secrétaire avec voix consultative.

Régime de l'imposition d'après le bénéfice réel

Les contribuables non soumis au régime du forfait sont tenus de remettre au contrôleur, avant le 1^{er} mars de chaque année, une déclaration du montant de leur bénéfice net ou de leur déficit de l'année ou de l'exercice précédent. Ce délai est étendu jusqu'au 31 mars pour les personnes ou sociétés qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre.

Les contribuables sont tenus de fournir en même temps que leur déclaration : un résumé de leur compte de profits

(1) La composition de cette commission, la procédure à suivre devant elle, sont indiquées page suivante.

et pertes, une copie de leur bilan, un relevé de leurs amortissements et des provisions constituées par prélèvement sur les bénéfices, avec l'indication précise de l'objet de ces amortissements et provisions. En outre, les contribuables sont obligés de représenter à toute réquisition du contrôleur tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration.

La déclaration faite dans le délai légal bénéficie d'une présomption d'exactitude. Elle ne peut être rectifiée que suivant la procédure prévue par la loi. Cette procédure est réglée par l'article 18 du Code général ainsi conçu : « Le contrôleur vérifie les déclarations. Il entend les intéressés lorsque leur audition lui paraît utile ou lorsqu'ils demandent à fournir des observations orales. Il peut rectifier les déclarations. Mais il fait alors connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours. A défaut de réponse dans ce délai, le contrôleur fixe la base de l'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après l'établissement du rôle.

Si, des observations ayant été présentées dans le même délai, le désaccord persiste, il peut être soumis à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu du département et composée de six commerçants ou industriels, ou anciens commerçants ou industriels éligibles aux tribunaux de commerce, désignés par la Chambre de Commerce dans les conditions qui sont fixées par un décret.

« L'avis de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur qui l'informe, en même temps, du chiffre d'après lequel il se propose de le taxer. Si cette taxation est conforme à l'appréciation de la commission, le contribuable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation devant la juridiction contentieuse qu'en apportant la preuve du chiffre exact de ses bénéfices.

« Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'Administration en tant que le bénéfice retenu pour l'as-

siette de l'impôt excède l'appréciation de la commission. »

Les déclarations des contribuables qui ne fournissent pas, à l'appui, les documents dont la production est exigée par la loi peuvent faire l'objet de rectifications d'office sans communication préalable des motifs de la rectification et sans intervention de la commission consultative.

SECTION IV. — PERSONNES IMPOSABLES.

LIEU D'IMPOSITION.

Les principes applicables sont les mêmes que ceux déjà exposés pages 85 et 86, pour l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

SECTION V. — DU CALCUL DE L'IMPÔT.

Le taux de l'impôt est fixé chaque année par la loi de finances. Pour les années 1935, 1936, 1937 il était de 12 %. Pour l'année 1938, il a été porté à 14 % par l'article 48 du décret-loi du 8 juillet 1937.

Ce taux s'applique directement au montant du bénéfice imposable, toute fraction de bénéfice inférieure à 100 francs étant toutefois négligée. Il est en outre réduit de moitié pour les particuliers et les associés en nom collectif lorsque leur bénéfice imposable ne dépasse pas 10.000 francs. De plus, pour ces mêmes contribuables, le bénéfice imposable n'est taxé que pour moitié lorsqu'il ne dépasse pas 5.000 francs (article 22 du Code général).

Il résulte de ces dispositions que pour les particuliers et les associés en nom collectif le taux de l'impôt applicable en 1938 est de :

3,50 % lorsque le bénéfice ne dépasse pas 5.000 francs,

7 % lorsque le bénéfice est compris entre 5.000 et 10.000 francs,

14 % lorsque le bénéfice excède 10.000 francs.

Au montant de l'impôt ainsi déterminé sont appliquées des réductions pour charges de famille (voir page 171).

SECTION VI. — DES MAJORATIONS D'IMPÔT

Les majorations d'impôt sanctionnent le défaut de déclaration ou le retard apporté à la souscrire, ainsi que l'inexactitude des déclarations produites.

Elles sont dès lors susceptibles d'être appliquées aux contribuables tenus de souscrire chaque année la déclaration de leurs bénéfices. Ces contribuables sont uniquement ceux qui sont assujettis à l'impôt d'après leur bénéfice réel. Les personnes soumises au régime du forfait n'ont aucune déclaration à fournir et ne peuvent par suite être frappées d'aucune pénalité.

Défaut de déclaration ou déclaration tardive

Suivant l'article 24 du Code général, « le contribuable qui n'a pas produit sa déclaration dans les délais prescrits est imposé d'office et sa cotisation majorée de 25 % ».

La taxation d'office est celle qui est faite par le contrôleur sans l'intervention du contribuable. La procédure contradictoire prévue par l'article 18 du Code n'est pas applicable dans ce cas (C.E. 2 novembre 1936, *Gaz. Pal.* 15-12-1936). En particulier la commission consultative ne peut être saisie de l'affaire (C.E. 20 janvier 1934, *Gaz. Pal.* 6-3-1934 ; 6 juillet 1936, *Gaz. Pal.* 3-11-1936).

En outre, le contribuable régulièrement taxé d'office ne peut, devant la juridiction contentieuse, obtenir une réduction de sa cotisation, qu'en apportant la preuve du chiffre exact de son bénéfice (C.E. 10 février 1936, *Gaz. Pal.*, 28 avril 1936).

Déclaration inexacte

« En cas d'inexactitude relevée dans les documents et renseignements écrits fournis à l'appui de la déclaration du bénéfice réel, l'impôt est doublé sur la portion des bénéfices dissimulés, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs » (article 25 du Code).

Il résulte de ce texte que la pénalité du double droit n'est applicable que si les trois conditions suivantes se trouvent réalisées :

1° l'inexactitude doit avoir été relevée dans la déclaration ou dans les documents écrits qui l'accompagnent (compte de profits et pertes, bilan, état des amortissements et provisions) ;

2° il faut que l'inexactitude ait été commise volontairement, dans le but de soustraire à l'impôt tout ou partie du bénéfice imposable ;

3° il est enfin nécessaire que l'insuffisance constatée excède un certain chiffre : le dixième du bénéfice reconnu imposable ou la somme de 20.000 francs.

SECTION VII. — CESSION OU CESSATION D'ENTREPRISE

Les bénéfices réalisés au cours d'une année ou d'un exercice déterminé ne sont assujettis à l'impôt qu'au cours de l'année suivante.

Cette règle ne comportait tout d'abord aucune exception. Par suite, lorsqu'un contribuable cédait son commerce ou cessait de l'exploiter, il s'écoulait un intervalle de temps assez long entre la date de la cession ou de la cessation et celle où l'impôt était établi. Durant cette période, le gage de l'impôt pouvait disparaître et la cotisation devenir irrécouvrable dès sa mise en recouvrement.

L'article 12 de la loi du 30 juin 1923 remédie à cet inconvénient en autorisant dans ce cas l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés.

D'autre part, l'article 7 de la loi du 31 mars 1932 assimile le décès de l'exploitant à une cessation entraînant l'imposition des bénéfices réalisés depuis la fin de la dernière période taxée jusqu'au jour du décès.

Les dispositions légales relatives à l'établissement de l'impôt en cas de cession, cessation ou décès sont codifiées par l'article 26 du Code général.

CHAPITRE V

Impôt sur les traitements et salaires

Ainsi qu'il a été exposé au chapitre 1^{er} (page 68), sont soumis à cet impôt les médecins qui se trouvent vis-à-vis de celui ou de ceux qui les rémunèrent dans un état de subordination tel qu'ils puissent être considérés comme exerçant une profession salariée.

Tel est le cas du médecin qui assure, moyennant une rémunération forfaitaire, le service médical d'une clinique, d'un hôpital, d'une entreprise industrielle ou commerciale.

Le médecin qui tout en étant salarié d'une entreprise soigne sa propre clientèle doit être considéré comme exerçant à la fois une profession libérale et une profession salariée (voir jurisprudence citée page 69); on doit dans ce cas distinguer, pour l'établissement de l'impôt, entre le bénéfice provenant de la clientèle ordinaire et les rémunérations ayant le caractère d'un salaire. Toutefois, ainsi que nous le verrons plus loin (page 168); il n'est soumis qu'à un seul impôt cédulaire, qui est soit l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, soit l'impôt sur les traitements et salaires.

SECTION I. — REVENUS SOUMIS A L'IMPÔT.

La base de l'impôt est constituée par l'ensemble des rétributions qui ont leur source juridique dans un contrat de louage de services.

Elle peut comprendre non seulement des rémunérations fixes ou perçues par semaine, par mois ou par année, mais encore des allocations forfaitaires, des primes et indemnités diverses, des remises proportionnelles aux opérations effectuées, des participations aux bénéfices de l'entreprise. Est à retenir également la valeur des avantages en nature que

le contribuable tire de l'exercice de sa profession, logement, chauffage, éclairage, etc...

Sont passibles du même impôt les pensions et les rentes viagères.

SECTION II. — PERSONNES IMPOSABLES. — LIEU D'IMPOSITION.

L'impôt sur les traitements et salaires est essentiellement personnel. Il est établi au nom du bénéficiaire. Les membres d'une même famille, même vivant en commun, sont distinctement imposables à raison des revenus qu'ils retirent de leur travail propre. En particulier la femme mariée est personnellement imposable pour le salaire qu'elle reçoit.

En raison de son caractère personnel l'impôt n'est applicable que si le contribuable existe au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, d'où il résulte que le revenu perçu au cours de l'année de son décès ne peut être soumis à l'impôt.

La loi assujettit les bénéficiaires sans distinction de nationalité. Les étrangers sont donc imposés dans les mêmes conditions que les Français.

L'impôt est établi dans la commune où le contribuable a son domicile au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

SECTION III. — DE LA BASE D'IMPOSITION

Période dont les revenus servent de base à l'impôt

Aux termes de l'article 63 du Code général, « l'impôt est dû chaque année à raison des traitements, indemnités et émoluments, pensions et rentes viagères dont les intéressés ont bénéficié au cours de l'année précédente ».

L'impôt s'applique aux sommes qui ont fait l'objet d'un paiement effectif ou encore qui ont été mises à la disposition des bénéficiaires.

En revanche, les rémunérations sur lesquelles les contribuables ont un droit acquis à raison du travail qu'ils ont effectué ou des services qu'ils ont rendus, mais qu'ils ne peuvent percevoir par suite de circonstances diverses, telles que faillite de l'employeur, délai nécessaire à la liquidation et

au paiement, contestation quant au montant des sommes dues, restent en dehors des bases de l'impôt. On ne pourra en tenir compte qu'ultérieurement, lorsqu'elles auront été réellement mises à la disposition des bénéficiaires.

Le seul fait générateur de l'impôt est donc la mise à la disposition du contribuable des sommes qui lui sont dues à titre de traitements, salaires, etc. Il n'y a pas lieu de rechercher si les rémunérations dont a bénéficié le contribuable au cours de l'année précédente s'appliquent ou non à des travaux faits ou à des services rendus au cours de cette même année. Elles doivent toutes être rattachées à l'année au cours de laquelle le bénéficiaire en a eu la disposition, même si elles sont afférentes à des années antérieures.

En vertu du même principe, la base d'imposition comprend l'ensemble des rémunérations, sans qu'il soit nécessaire de distinguer si elles ont été acquises en France, aux colonies ou à l'étranger. Le contribuable domicilié en France au 1^{er} janvier d'une année déterminée doit l'impôt d'après l'ensemble de ses rétributions, sans qu'on puisse en distraire la portion perçue hors de France.

Revenu imposable

Le montant net du salaire perçu est seul imposable. Du revenu brut certaines dépenses peuvent être déduites pour obtenir la base de l'impôt.

L'énumération limitative de ces dépenses est donnée par l'article 64 du Code général, modifié par un décret-loi du 30 octobre 1935.

Cette énumération est la suivante :

« 1° les retenues supportées et les versements effectués pour la constitution de pensions ou de retraites à capital aliéné, dans la limite de 6 % du montant brut des appointements et sans que la déduction puisse excéder 10.000 francs;

2° les sommes versées au titre des assurances sociales;

3° l'impôt sur les traitements et salaires afférent à l'année précédente;

4° les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi lorsqu'ils ne sont pas couverts par des allocations spéciales.

La déduction à opérer du chef des frais professionnels est forfaitairement fixée à 10 % du revenu brut, après déduction des retenues ou versements visés aux n°s 1 et 2 ci-dessus, sans pouvoir excéder 20.000 francs. Toutefois les intéressés sont également admis à justifier du montant de leurs frais réels. »

L'Administration interprète d'une façon libérale l'obligation pour le contribuable d'apporter la preuve du montant de ses frais professionnels effectifs lorsqu'il estime que ces frais excèdent 10 % du revenu brut.

Dans sa circulaire du 29 janvier 1936 (1), elle donne à ce sujet les indications suivantes : « La nature des justifications qui peuvent être prises en considération n'étant pas précisée par le texte légal, les intéressés peuvent recourir à tous les modes de preuves de droit commun qui leur paraissent susceptibles d'entraîner, en cas de désaccord avec le service, la conviction du juge de l'impôt. Mais l'obligation de justifier ne doit pas être interprétée par les contrôleurs dans un sens strictement littéral et il ne conviendrait pas qu'ils refusent systématiquement, sous le seul prétexte que la demande du contribuable ne serait pas appuyée de documents probants, la déduction de frais dont le caractère professionnel n'est pas contestable, lorsqu'il est notoire que la justification précise de ces frais est pratiquement impossible. Ils devront, en pareil cas, tenir compte des dépenses dont la déduction est demandée si et dans la mesure où elles sont en rapport avec la nature et l'importance des opérations effectuées et des obligations professionnelles de l'intéressé ».

Les dépenses dont les contribuables peuvent demander la déduction sont uniquement celles inhérentes à la fonction ou à l'emploi. Elles sont très diverses ; à titre d'exemple on peut citer : le loyer des locaux professionnels ; les frais de bureau, de rétribution des auxiliaires, de voyages et de déplacements lorsqu'ils sont nécessaires à l'exercice de la

(1) *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, année 1936, page 186.

profession ; les frais d'achat de livres et de publications professionnelles ; les cotisations syndicales ; les dépenses d'achat et d'entretien de vêtements de travail ; les frais supplémentaires de nourriture lorsque le contribuable est obligé de prendre ses repas hors de chez lui par suite de ses obligations professionnelles ; le prix d'achat du mobilier professionnel ; ce prix est déductible en totalité du revenu de l'année de l'acquisition, il n'est pas amortissable par annuités, différence notable avec l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

SECTION IV. — DU CALCUL DE L'IMPÔT

L'article 65 du Code prévoit une déduction spéciale de 1.000 francs « en faveur des mutilés titulaires d'une pension d'invalidité ».

La loi ne distingue pas entre les mutilés de guerre et les mutilés du travail pensionnés en vertu des lois sur les accidents du travail.

Pour le calcul de l'impôt, toute fraction de revenu n'excédant pas 100 francs est négligée. En outre la partie du revenu qui ne dépasse pas 10.000 francs est exonérée de toute taxation à titre de minimum d'existence ; la fraction comprise entre le minimum exempté et 20.000 fr. n'est comptée que pour moitié.

Le taux de l'impôt est égal à la moitié du taux général fixé chaque année par la loi budgétaire pour l'ensemble des impôts cédulaires. Pour les années 1935, 1936 et 1937, il était de 6 % ; pour 1938, il a été fixé à 7 % par l'article 48 du décret-loi du 8 juillet 1937.

Après exemption de 10.000 francs, l'impôt de 1938 sera par suite de 3,50 % sur le revenu compris entre 10.000 et 20.000, puis de 7 % au-delà.

Le montant brut de l'impôt ainsi calculé est réduit, le cas échéant, en considération des charges de famille du contribuable dans les conditions exposées ci-après (page 171).

SECTION V. — DES RENSEIGNEMENTS A FOURNIR
PAR LES EMPLOYEURS ET CHEFS D'ENTREPRISE

Les indications nécessaires ont déjà été données au Chapitre II relatif à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (Section VIII, page 135).

CHAPITRE VI

Dispositions communes aux impôts cédulaires

Dans l'étude des divers impôts cédulaires dont peuvent être passibles les personnes exerçant une profession médicale, on a laissé de côté les dispositions qui intéressent à la fois plusieurs cédules.

Ces dispositions font l'objet du présent chapitre.

SECTION I. — IMPOSITION DES CONTRIBUABLES DISPOSANT DE REVENUS PROFESSIONNELS PROVENANT DE SOURCES DIFFÉRENTES

Nous avons vu plus haut (page 66) que le principe de l'indépendance des cédules conduisait à soumettre les contribuables à autant d'impôts cédulaires qu'ils exercent de professions relevant de cédules différentes.

L'application de ce principe ne soulèverait aucune critique si les impôts cédulaires étaient tous des impôts réels, c'est-à-dire établis uniquement d'après la nature et la quotité du revenu sans abattement à la base et sans tenir compte de la personne du contribuable.

Mais, dès l'origine, des abattements à la base avaient été prévus pour certains de ces impôts, et des réductions étaient accordées aux contribuables en raison de leurs charges de famille.

En outre, depuis la création des impôts sur les revenus, le législateur a presque constamment manifesté une tendance à introduire de nouveaux éléments de personnalité et à accroître l'importance de ceux qui existaient déjà. Le montant du revenu considéré comme minimum d'existence entièrement exonéré a été augmenté, et, en vue de ménager les petits revenus, on a, dans nombre de cas, substitué aux taux proportionnel un taux dégressif.

Il en résultait que le contribuable qui exerçait plusieurs professions rangées dans des cédules différentes bénéficiait de plusieurs abattements à la base totaux ou partiels.

Si l'on considère que l'abattement à la base correspond au minimum de revenu indispensable à l'existence, il était anormal de faire profiter un même contribuable de plusieurs abattements. Leur cumul en faveur d'une même personne semblait être en contradiction avec le but poursuivi par le législateur lorsqu'il les avait créés.

Pour mettre fin à ce cumul des abattements, il fallait établir une liaison entre les diverses cédules. Cette liaison est réalisée dans certains cas par les articles 100 et 101 du Code général des impôts directs.

*Cédule des bénéfices commerciaux
et cédule des bénéfices des professions non commerciales*

Aux termes de l'article 100 du Code général, « lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations relevant de la cédule des professions non commerciales, les résultats de ces opérations, déterminés suivant les règles propres à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sont compris dans les bases dudit impôt ».

Cette disposition légale s'applique dans le cas où les opérations non commerciales présentent un caractère accessoire par rapport à celles industrielles ou commerciales, qui constituent l'objet principal de l'entreprise, et dont elles ne pourraient être aisément détachées pour donner lieu à des impositions séparées.

Mais lorsqu'au contraire, les opérations non commerciales sont nettement séparées des opérations commerciales et constituent à elles seules l'exercice d'une profession distincte, la règle de l'autonomie des cédules reprend son empire et on doit alors considérer chaque source de revenus isolément pour l'application de l'impôt.

En particulier, l'article 100 du Code général n'est pas applicable au médecin qui exploite une clinique, car son activité médicale ne peut être considérée comme le prolongement de

sa profession commerciale. Il exerce bien deux professions nettement distinctes et doit être soumis, comme par le passé, à l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour les bénéfices provenant des fournitures faites aux malades (logement, nourriture, etc...) et de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux pour les bénéfices provenant de l'exercice de sa profession médicale. Il bénéficie donc du cumul des abattements et la jurisprudence du Conseil d'Etat antérieure à la mise en vigueur du texte légal garde toute sa valeur (1).

Telle est d'ailleurs l'opinion administrative (circulaire du 28 décembre 1934 (2)).

*Cédule des professions non commerciales
et cédule des traitements et salaires*

Suivant le 2° alinéa de l'article 101 du Code général, lorsqu'un contribuable dispose à la fois de revenus provenant de traitements publics et privés et de bénéfices de professions non commerciales, il est imposé pour l'ensemble de ces deux catégories de revenus, déterminés suivant le mode propre à chacune d'elles, sous une cote unique établie au titre de celui des impôts cédulaires auquel correspond le chiffre des revenus le plus élevé.

Ainsi un médecin qui reçoit un salaire, par exemple comme professeur de faculté, ou comme attaché à une compagnie de chemins de fer, et des honoraires provenant de sa clientèle privée, est imposable pour le tout dans la cédule des traitements et salaires ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales suivant que le revenu net qu'il a perçu à titre de traitement ou salaire est supérieur ou inférieur au bénéfice net qu'il a retiré de l'exercice de sa profession auprès de sa clientèle privée.

Pour déterminer la nature de l'impôt cédulaire applicable, on ne doit pas comparer les revenus bruts, mais uniquement les revenus nets obtenus en retranchant toutes les dépenses

(1) Cette jurisprudence est indiquée au chapitre II (page 72).

(2) *Bulletin des Contributions Directes et du Cadastre*, année 1935, page 267.

professionnelles. D'où la nécessité de répartir ces dépenses en deux catégories : celles afférentes à la profession salariée et celles résultant des soins donnés à la clientèle ordinaire.

Cette répartition des dépenses ne présente aucune difficulté pour celles qui se rattachent spécialement à l'une ou à l'autre des deux branches de l'activité du contribuable. Des contestations peuvent au contraire s'élever pour les dépenses qui peuvent être considérées comme afférentes aussi bien à la profession salariée qu'à la profession libérale. Or, ces dépenses comprennent dans nombre de cas la majeure partie de l'ensemble des sommes déductibles au titre des frais professionnels ?

D'après quel critérium doit-on en opérer la répartition ?

L'arrêté ministériel du 9 juillet 1935 avait prévu la difficulté et l'avait résolue de la façon suivante : « pour les médecins disposant à la fois de traitements ou salaires et de bénéfices non commerciaux, les dépenses professionnelles communes aux deux branches de leur activité sont évaluées dans les conditions prévues par l'article 79 du Code général (1), et une quote part proportionnelle est imputée aux revenus bruts de chaque catégorie. Cet arrêté ministériel avait été pris pour assurer l'exécution de l'article 64, dernier alinéa, du Code général, qui limitait à 10 % du revenu brut le montant des frais déductibles pour l'application de l'impôt sur les traitements et salaires, mais prévoyait, en outre, à titre de tempérament, que « pour les catégories de professions qui comportent normalement un pourcentage de frais plus élevé, le taux et le maximum de la déduction forfaitaire seraient fixés par arrêtés du Ministre des Finances ».

Mais le décret-loi du 30 octobre 1935 ayant abrogé avec effet rétroactif cette dernière disposition, la quotité et le mode de calcul de la déduction correspondant aux frais professionnels ne peuvent plus être réglés par arrêtés ministériels. De plus, tous les arrêtés de cette nature qui avaient été pris jusqu'au 30 octobre 1935 sont devenus caducs comme s'appuyant sur un texte aboli.

(1) C'est-à-dire en appliquant les règles prévues pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

En particulier l'arrêté précité du 9 juillet 1935, relatif aux médecins, est actuellement dénué de toute force obligatoire.

Aucun texte ne fixe donc les règles suivant lesquelles doit être opérée la répartition des dépenses professionnelles lorsque le contribuable exerce à la fois une profession salariée et une profession libérale.

A vrai dire, aucun texte ne pouvait réellement le préciser, car cette répartition, qu'il est nécessaire de faire pour permettre l'application de l'article 101 du Code général, varie avec chaque cas.

C'est en définitive au contribuable qu'il appartient d'indiquer dans sa déclaration le montant des dépenses qu'il estime imputable à chacune des branches de son activité. Si l'administration estime inexacte leur répartition, et si la modification qu'elle envisage a pour effet de rendre l'intéressé impossible à la cédule des bénéfices non commerciaux, alors que, d'après la déclaration, l'impôt sur les traitements et salaires était seul exigible, l'imposition ne peut être établie qu'en observant la procédure contradictoire prévue par l'article 86 du Code général pour la rectification des déclarations de bénéfices non commerciaux.

Le contribuable doit donc dans ce cas être mis à même de formuler ses observations et si le désaccord subsiste, la commission départementale de taxation est nécessairement appelée à en connaître. Cet organisme n'est compétent qu'en matière d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Il ne peut donc que se borner à évaluer le bénéfice provenant de la profession libérale après avoir opéré lui-même l'imputation litigieuse des dépenses déductibles. La décision de la commission doit être notifiée à l'intéressé préalablement à toute imposition ainsi que le prescrit l'article 89 du Code.

Le montant du revenu provenant de la profession salariée peut être arrêté par l'administration elle-même sans aucune notification préalable (article 73 du Code).

Ce revenu est alors comparé à celui fixé par la commission, le plus élevé détermine l'impôt cédulaire applicable au montant cumulé du produit des deux sources. L'imposition peut

alors être immédiatement établie, sans qu'il soit nécessaire de faire connaître auparavant au contribuable ni la nature de l'impôt cédulaire auquel il sera soumis, ni le total du revenu d'après lequel sa cotisation sera calculée.

Les seules notifications nécessaires à la validité de la procédure sont en effet uniquement celles que la loi a formellement prévues en cas de rectification du bénéfice non commercial régulièrement déclaré. Mais l'intéressé garde, bien entendu, le droit de contester les décisions prises à son égard en présentant une réclamation après la mise en recouvrement du rôle.

SECTION II. — RÉDUCTIONS POUR CHARGES DE FAMILLE

Les contribuables passibles des impôts cédulaires qui font l'objet des chapitres précédents (impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, impôt sur les traitements et salaires), ont droit à une réduction de leur cotisation s'ils ont des charges de famille.

Personnes donnant droit aux réductions

Les contribuables ont droit à une réduction :

1° pour leurs enfants âgés de moins de 21 ans, ou infirmes, et à leur charge exclusive ;

2° pour les enfants par eux recueillis, qui vivent à leur propre foyer et qui remplissent les mêmes conditions.

Il en résulte implicitement que seuls les individus peuvent prétendre aux réductions d'impôts pour charges de famille. Elles ne peuvent pas en particulier être accordées à des orphelins ou à des établissements hospitaliers (C.E. 8 avril 1932).

Les membres des sociétés en nom collectif et les commandités dans les sociétés en commandite simple étant personnellement soumis à l'impôt, ont droit, en raison de leurs charges de famille, à une réduction de leur cotisation.

Les contribuables peuvent bénéficier des réductions pour chacun des impôts auxquels ils sont personnellement soumis.

Par suite, lorsque dans un ménage, le mari et la femme sont tous deux personnellement assujettis à un impôt cédulaire, ils doivent l'un et l'autre bénéficier des réductions pour charges de famille.

Taux des réductions

Les réductions pour charges de famille applicables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales sont réglées comme suit :

10 % pour chacun des deux premiers enfants à la charge du contribuable ;

30 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

Les contribuables passibles de l'impôt sur les traitements et salaires bénéficient de réductions sensiblement plus élevées.

Les taux de réduction prévues pour cette cédule sont les suivants :

a) pour tout contribuable dont le revenu net cédulaire n'excède pas 20.000 francs :

20 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge ;

60 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

b) pour tout contribuable dont le revenu net cédulaire est compris entre 20.000 et 40.000 :

15 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge ;

45 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

c) pour tout contribuable dont le revenu net cédulaire est supérieur à 40.000 :

10 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge ;

30 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

SECTION III. — TERRITORIALITÉ DE L'IMPOT.

TAXATION A LA SOURCE

(IMPOTS SUR LES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX ET SUR LES TRAITEMENTS ET SALAIRES)

Antérieurement à la mise en vigueur du décret du 20 juillet 1934 pris en exécution de la loi du 6 juillet 1934, l'impôt

sur les bénéfices des professions non commerciales n'atteignait que les personnes ayant en France une installation professionnelle permanente. De même l'impôt sur les traitements et salaires n'était dû que par les contribuables domiciliés en France.

Le décret précité élargit le champ d'application de ces deux impôts cédulaires. Il institue un régime particulier d'imposition pour les bénéfices réalisés en France par des personnes n'y ayant pas une installation professionnelle. Le même régime est appliqué aux salaires payés en France à des personnes qui n'y sont pas domiciliées.

Ces dispositions, qui ont été codifiées sous les articles 74 à 77, 95 à 99 du Code général des impôts directs, introduisent dans la législation fiscale française un principe d'imposition qui n'existait pas auparavant et qu'on peut définir ainsi : tout revenu passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux ou de l'impôt sur les traitements et salaires, qui a sa source en France, est imposable quel qu'en soit le bénéficiaire.

Il en résulte qu'actuellement les contribuables exerçant une des professions rangées dans la cédule des bénéfices non commerciaux peuvent, au point de vue de l'application de l'impôt, être classés en deux catégories :

a) Ceux qui ont en France une installation professionnelle permanente.

Le bénéfice résultant de l'activité déployée dans cette installation est imposable pour son intégralité sans qu'il y ait lieu d'établir une distinction entre les actes professionnels accomplis en France et ceux effectués hors de France. Dans ce cas, l'impôt est perçu par voie de rôles nominatifs.

Ainsi un médecin qui exerce en France et qui, exceptionnellement, est appelé à l'étranger pour y accomplir des actes de sa profession, est passible de l'impôt à raison de l'ensemble de ses bénéfices, quelle qu'en soit l'origine.

Toutefois, le principe de la territorialité de l'impôt s'oppose à ce que le contribuable soit soumis à l'impôt pour les bénéfices qu'il réalise dans des établissements stables situés hors de France. Un médecin qui a plusieurs établissements situés les uns en France et les autres hors de France n'est im-

sable que pour les profits obtenus dans les établissements sis en France.

b) Ceux qui exercent en France exceptionnellement ou périodiquement sans disposer sur le territoire d'une installation professionnelle.

Dans ce cas, l'impôt ne s'applique qu'aux bénéfices réalisés en France ; il est perçu par voie de retenue à la source.

La même distinction peut être faite également pour les contribuables exerçant une profession salariée, avec cette différence toutefois qu'en ce qui les concerne la notion d'établissement professionnel stable est remplacée par celle de domicile, au sens où on l'entend ordinairement dans les termes du droit civil, c'est-à-dire le lieu où le contribuable a le centre de ses intérêts et de ses affaires :

a) Ceux qui ont en France leur domicile sont soumis à une obligation fiscale illimitée. L'impôt est dû à raison de l'intégralité des traitements ou salaires nets perçus, même s'ils sont afférents à des services ou à des travaux effectués hors de France ; il est perçu par voie de rôles.

b) Ceux qui exercent en France soit exceptionnellement, soit d'une façon permanente, une profession salariée sans y être domicilié. Leur obligation fiscale est limitée aux sommes qu'ils ont reçues à raison de l'activité déployée par eux en France. L'impôt est alors perçu par voie de retenue à la source.

Ce régime de perception à la source est commun aux deux impôts cédulaires (bénéfices non commerciaux, traitements et salaires). Ses caractéristiques essentielles sont indiquées ci-après :

Le montant du revenu imposable est déterminé en appliquant aux sommes payées une déduction forfaitaire de 20 %. A ce revenu est appliqué le taux de 12 % pour 1935, 1936, 1937 et de 14 % pour 1938. Ce taux est réduit de moitié lorsque le revenu correspond à une profession salariée.

Les personnes, particuliers ou sociétés, qui payent les sommes imposables, sont tenues d'effectuer, pour le compte du Trésor, la retenue de l'impôt. Elles versent aux caisses du

Trésor, dans les dix premiers jours de chaque mois, le produit des retenues afférentes aux paiements qu'elles ont faits au cours du mois précédent. Celles qui n'ont pas effectué dans ce délai les versements dont elles sont responsables ou qui n'ont fait que des versements insuffisants sont personnellement redevables des droits non versés, majorés de 25 %. Ces droits sont perçus par voie de rôles qui peuvent être mis en recouvrement jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les revenus imposables ont été payés.

A première vue, on serait tenté de croire que le système d'imposition à la source ne peut, en ce qui concerne les médecins non installés en France, trouver son application. La loi du 30 novembre 1892 (articles 1, 2 et 3) stipule en effet que la profession de médecin, de chirurgien-dentiste, de sage-femme, ne peut être exercée en France que par des personnes munis de diplômes délivrés par le gouvernement français à la suite d'examens subis devant un établissement d'enseignement de l'Etat. L'article 5 de la même loi précise en outre que les médecins, chirurgiens-dentistes, sages-femmes, diplômés à l'étranger ne peuvent exercer en France.

Cependant, il existe des cas où des médecins établis à l'étranger peuvent exercer leur art en France.

Tout d'abord il est admis qu'un médecin étranger peut être appelé en France en consultation ou pour une opération chirurgicale, l'acte isolé qu'il effectue ne pouvant être assimilé à l'exercice en France de la profession médicale.

Les honoraires dus à ce médecin ne doivent lui être versés que sous déduction de l'impôt calculé dans les conditions indiquées plus haut.

D'autre part des conventions internationales ont, sous réserve de réciprocité, formellement autorisé des médecins, chirurgiens, sages-femmes, établis à l'étranger et ne remplissant pas les conditions prévues par la loi de 1892 à exercer leur profession dans certaines communes de France. Telles sont les conventions des :

- 30 septembre 1879 entre la France et le Luxembourg ;
- 29 mai 1886 entre la France et la Suisse ;

— 25 octobre 1910 entre la France et la Belgique.

Aux termes de ces traités, les médecins, chirurgiens, accoucheurs et accoucheuses établis dans les communes limitrophes de chacun des deux pays, sont autorisés à exercer leur art, de la même manière que chez eux, dans les communes frontières de l'Etat voisin. Ils doivent seulement se conformer à la législation et aux mesures administratives auxquelles sont soumis les officiers de santé de l'Etat voisin. Ces traités enjoignent au gouvernement de chacun des Etats de dresser chaque année et d'envoyer durant le mois de janvier aux autorités compétentes de l'Etat voisin une liste des praticiens établis dans les communes limitrophes avec l'indication des branches de l'art de guérir qu'ils sont autorisés à exercer.

Les personnes établies à l'étranger qui, en vertu de ces conventions, exercent en France une profession médicale, devraient être soumises, pour les honoraires qu'elles y perçoivent, à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Mais l'application des traités passés entre la France et ces différents Etats pour régler le problème des doubles impositions a eu pour conséquence de les en exonérer. La retenue à la source n'est pas en effet appliquée aux ressortissants des Etats qui accordent à nos nationaux des avantages fiscaux analogues.

Les diverses conventions internationales passées par la France, qui prévoient l'exemption de la retenue à la source, sont les suivantes :

- 1° la convention franco-allemande du 9 novembre 1934 ;
- 2° la convention franco-belge du 16 mai 1931 ;
- 3° la convention franco-italienne du 16 juin 1930 ;
- 4° les conventions franco-luxembourgeoise des 30 août 1906 et 19 septembre 1912.

Ces conventions exonèrent de l'impôt les sommes payées en France, à titre de revenu de professions non commerciales, à des personnes ayant en Allemagne, en Belgique, en Italie, au Luxembourg, une installation professionnelle stable à laquelle peut être rattaché ce revenu ;

- 5° la convention franco-suisse du 19 octobre 1935.

Cette dernière convention n'a pas un champ d'application aussi étendu que celles indiquées ci-dessus. Elle n'exonère de l'impôt à la source que les médecins habitant dans les cantons de Bâle-Ville, Bâle-Campagne et Soleure, et qui, en vertu du traité précité du 29 mai 1866, sont autorisés à exercer dans les communes frontières de l'Etat français.

TROISIÈME PARTIE

Impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement

CHAPITRE PREMIER

Vente de fonds de commerce ou de clientèle

La cession de clientèle médicale est un contrat par lequel un médecin s'oblige envers un de ses confrères à le mettre à sa place vis-à-vis de sa clientèle autant qu'il dépendra de lui.

D'une façon générale, la jurisprudence considère que la clientèle médicale est une chose « hors du commerce », et elle déclare nul tout contrat qui en fait l'objet. Cependant les tribunaux ne prononcent en général la nullité que s'il s'agit d'un contrat stipulant une vente de clientèle pure et simple. Ils admettent la validité des conventions qui ne constituent pas en droit une cession de clientèle, mais de simples obligations de faire ; tels sont notamment celles par lesquelles le cédant s'engage à ne plus exercer la médecine dans le lieu où s'installe le confrère avec lequel il traite, à lui céder le bail du logement qu'il occupait (Chateauroux, 25 juillet 1898, D.P. 1899-2-255 ; Nancy, 17 octobre 1924, Gaz. Pal., 21 novembre 1924). Il en est évidemment de même des clauses du contrat qui ont pour objet la cession du matériel nécessaire à l'exercice de la profession.

Les mêmes principes s'appliquent aux cabinets dentaires, aux cliniques chirurgicales et aux maisons de santé. La clientèle de ces établissements ne peut, en principe, faire l'objet

d'une cession expresse, mais toutes les conventions qui ont pour but de mettre le cessionnaire aux lieu et place du cédant, ou de céder le matériel, sont admises. Les cliniques médicales et les maisons de santé qui ont pour objet de procurer aux malades, outre les soins médicaux, le logement et la nourriture, présentent d'ailleurs le caractère de véritables entreprises commerciales, même lorsqu'elles sont exploitées par des médecins. (Cassation, 12 novembre 1923, Gaz. Pal., 1923-2-723).

Droit de mutation

Suivant l'article 7 de la loi du 28 février 1872 (article 374 du Code de l'Enregistrement), les mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle sont soumises à un droit proportionnel dont le taux est actuellement de 8 % (1). Ce droit est perçu sur le prix de la vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds, à la seule exception des marchandises neuves garnissant le fonds. Ces marchandises ne sont assujetties qu'à un droit de 2 % à condition qu'il soit stipulé pour elles un prix particulier et qu'elles soient désignées et estimées, article par article, dans le contrat ou la déclaration.

D'autre part, l'article 8 de la même loi (article 97 du Code de l'Enregistrement) dispose : « Les actes sous signatures privées contenant mutation de propriété de fonds de commerce ou de clientèle sont enregistrés dans les trois mois de leur date au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle. A défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au même bureau dans les trois mois de l'entrée en possession ».

Mutations soumises à l'impôt. — Dès lors que le texte ci-dessus rappelé vise « les mutations de fonds de commerce ou de clientèle », il faut en conclure que l'impôt s'applique non

(1) Taux fixé par l'article 29 du décret-loi du 8 juillet 1937.

seulement aux cessions de clientèles commerciales, mais encore aux cessions de clientèles civiles, comme celles des médecins, dentistes... et d'une façon générale de toutes autres personnes dont la profession comporte des relations d'affaires avec le public (Cassation civ., 10 mars 1879, S. 79-1-132 ; 6 juillet 1880, S. 80-1-432).

Certes, ainsi que nous l'avons dit plus haut, la cession par un médecin de sa clientèle peut être déclarée nulle comme ayant pour objet des choses hors du commerce, mais l'administration fiscale n'est pas juge de la validité des opérations juridiques donnant lieu à la perception de l'impôt. Dès qu'il est établi, par l'un des modes de preuves admis par la loi fiscale, qu'il y a eu effectivement présentation de la clientèle moyennant un prix convenu, le droit de mutation est exigible sans qu'il y ait lieu, pour l'administration, de se préoccuper des causes de nullité qui peuvent affecter le contrat de vente et qui seraient susceptibles de le faire annuler ultérieurement.

En second lieu, la loi du 28 février 1872 ayant posé le principe de l'exigibilité du droit proportionnel sur toute transaction à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle, l'impôt est dû pour toutes les mutations de cette nature par le seul fait de leur existence et indépendamment de tout écrit dressé pour les constater. L'article 8 ci-dessus visé prévoit d'ailleurs qu'à défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par une déclaration estimative fait à l'Administration de l'enregistrement. La mutation est donc imposable par elle-même, soit qu'il existe un acte, soit qu'il n'en existe pas, soit que l'acte intervenu ne soit pas représenté (Cassation, 6 mars 1872, S. 72-1-88 ; Instr. 2447, § 6).

La loi du 28 février 1872 ne vise que les mutations « à titre onéreux de propriété ». Les mutations à titre gratuit de fonds de commerce ou de clientèle ne tombent donc pas sous son application (Cassation, 2 août 1886, S. 87-1-1886). Ces mutations restent cependant soumises aux règles générales prévues pour les donations. Dès lors si elles sont constatées dans un acte, le droit de donation est exigible lors de la présentation de cet acte à la formalité de l'enregistrement.

Les mutations verbales sont toujours présumées avoir eu lieu à titre onéreux. Mais les parties sont admises à fournir la preuve de la gratuité de la transmission. Celle-ci échappe alors à tout impôt (Cassation, 22 avril 1909, D. 12-1-414 ; Inst. 3291, § 6).

D'après l'opinion unanime des auteurs, les mutations à titre onéreux d'usufruit de fonds de commerce doivent être assimilées aux mutations de propriété, bien qu'elles ne soient pas expressément visées par la loi de 1872.

Quant aux mutations de jouissance, elles restent soumises au tarif qui leur est propre et ne sont assujetties à l'enregistrement que si elles sont constatées par un écrit.

Achalandage ou clientèle. — L'achalandage ou la clientèle s'entend non seulement des pratiques attachées à l'établissement, mais encore de tous les droits qui concourent à former et à maintenir les relations entre cet établissement et le public, tels que le nom, le titre, l'enseigne, etc...

Objets mobiliers. — Les objets mobiliers pour lesquels le droit de 8 % est dû sont tous ceux qui servent à l'exploitation du fonds à la seule exception des marchandises neuves. Ils comprennent le matériel ainsi que les approvisionnements nécessaires au fonctionnement de l'établissement.

Droit au bail. — Le prix du droit au bail sur lequel est perçu le droit de 8 % consiste dans la somme que le cédant reçoit du cessionnaire comme prix de l'abandon de son bail. La perception du droit de 8 % n'exclut pas celle du droit de cession de bail de 1 % (1) exigible pour la cession du bail sur le montant cumulé des loyers à payer au propriétaire jusqu'à l'expiration du contrat de location.

Créances. — Lorsque des créances sont cédées en même temps que l'établissement dont elles dépendent, leur mutation ne tombe pas sous le coup de la loi de 1872. Le droit dû est celui de 1,50 % prévu pour les cessions de créances.

(1) Tarif fixé par l'article 28 du décret-loi du 8 juillet 1937.

Marchandises neuves. — Les marchandises neuves pour lesquelles le tarif est réduit à 2 % sont celles qui forment l'objet direct du commerce exploité dans le fonds, c'est-à-dire celles qui sont destinées à être revendues. Les matières premières qui entrent dans la fabrication sont assimilées aux marchandises neuves, mais on ne saurait attribuer ce caractère aux approvisionnements mis en réserve pour le fonctionnement de l'établissement, comme le combustible pour le chauffage, etc...

En outre, l'application du tarif réduit est subordonné à la double condition : 1° qu'un prix particulier soit stipulé pour les marchandises neuves ; 2° qu'elles soient estimées, article par article, dans l'acte de vente ou la déclaration de mutation verbale (Loi de 1872, article 7, et article 27 de la loi du 30 décembre 1928).

Si ces deux conditions ne sont pas réalisées, c'est le tarif de 8 % qui est applicable.

*Fonds de commerce ou clientèle
valant plus de 300.000 francs. — Surtaxe*

L'article 42 de la loi du 13 juillet 1925 (Code de l'Enregistrement, article 375) a édicté une surtaxe « pour toute cession à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle lorsque la valeur imposable est supérieure à 300.000 francs ».

Cette surtaxe est actuellement de 1,25 % sur la portion de la valeur imposable qui excède 300.000 francs et de 2,50 % sur la portion de la valeur imposable qui excède 500.000 francs.

Le texte précité étant général, la surtaxe devrait être appliquée en tenant compte de l'intégralité du prix y compris celui des marchandises neuves. Mais il résulte des travaux préparatoires (Rapport Bérenger au Sénat, D. 1925-4-303) que l'article 42 de la loi du 13 juillet 1925 ne vise que la valeur des éléments autres que les marchandises neuves.

Cependant le prix afférent à ces marchandises n'échappe à la surtaxe que s'il donne lieu à l'application du tarif réduit de 2 %, c'est-à-dire lorsque les marchandises neuves sont détaillées et estimées article par article dans l'acte de ces-

sion ou la déclaration de mutation verbale et lorsqu'il est stipulé pour elles un prix particulier.

Ne sont pas soumises à la surtaxe de 1,25 % et de 2,50 % les ventes faites sous l'une des formes ci-après :

Vente de biens dépendant d'une faillite ;

Vente ou licitation de biens de mineurs, d'absents ou d'interdits ;

Vente de biens de successions vacantes ou de successions bénéficiaires (Code de l'enregistrement, article 375).

Taxe exceptionnelle sur la première mutation. — L'article 18 de la loi du 3 août 1926 (Code de l'enregistrement, article 741) frappe d'une taxe complémentaire exceptionnelle toute transmission à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers, *de fonds de commerce ou de clientèle*, ainsi que les échanges et les partages avec soulte des mêmes biens.

Le taux de cette taxe est actuellement de 3 %. Son produit est affecté à l'amortissement de la dette publique. Elle ne se perçoit qu'une seule fois au moment de la première transmission à titre onéreux qui s'effectue depuis la mise en vigueur de la loi du 3 août 1926. Les mutations ultérieures en sont exonérées à condition que les parties justifient de son paiement.

La taxe peut même être acquittée par anticipation sur une déclaration estimative souscrite sous le contrôle de l'administration (article 741, § 9 du Code de l'enregistrement). Mais si la transmission de propriété a lieu dans les deux ans pour un prix supérieur, l'administration répètera le complément de droit sur la différence (article 741, § 10).

La taxe n'est pas applicable aux marchandises neuves garnissant le fonds de commerce (même article, § 2). Cependant pour que cette exemption puisse être accordée il faut nécessairement que le prix afférent aux marchandises soit indiqué dans l'acte ou la déclaration. Une simple ventilation du prix global est d'ailleurs suffisante, il n'est pas nécessaire qu'un prix spécial soit stipulé pour les marchandises et qu'elles soient désignées et estimées article par article.

Sont également exonérées de la taxe les ventes ou licitations de biens appartenant à des mineurs, absents ou interdits.

Taxe additionnelle au profit de la Ville de Paris. — Une taxe additionnelle aux droits d'enregistrement est perçue au profit de la Ville de Paris sur les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle situés à Paris (article 10 de la loi du 31 décembre 1900, Code de l'enregistrement, article 748).

Cette taxe est soumise à toutes les règles qui gouvernent l'exigibilité, la restitution et le recouvrement des droits d'enregistrement auxquels elle s'ajoute.

Son taux est de 1,25 % pour les éléments du fonds autres que les marchandises neuves. Pour ces dernières, le taux est réduit à 0,32 % lorsque le droit d'enregistrement n'est dû qu'au tarif de 2 %, c'est-à-dire quand leur prix fait l'objet d'une stipulation particulière et quand elles sont détaillées et estimées article par article.

Délais d'enregistrement. — Pénalités pour retard ou défaut d'enregistrement. — Nous avons indiqué ci-dessus, page 180, que les actes sous signatures privées contenant mutation de fonds de commerce ou de clientèle doivent être enregistrés dans les trois mois de leur date au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle. A défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au même bureau dans les trois mois de l'entrée en possession (Code enregistrement, article 97).

Outre ces délais, la loi accorde un délai supplémentaire d'un mois à l'ancien propriétaire pour effectuer au bureau de l'enregistrement le dépôt de l'acte ou pour déclarer la mutation lorsqu'elle a été verbale. (Code Enregistrement, article 93).

Si la cession a été réalisée par acte notariée, le délai pour son enregistrement est de dix jours si le notaire rédacteur de l'acte réside dans la commune où est établi le bureau de l'enregistrement compétent, il est de quinze jours dans le cas contraire (Code, article 74).

En outre, les notaires ne peuvent faire enregistrer leurs

actes qu'aux bureaux dans la circonscription desquels ils ont leur résidence légale.

A défaut d'enregistrement ou de déclaration dans le délai légal des actes sous signatures privées contenant cession de fonds de commerce ou de clientèle et des mutations verbales des mêmes biens, l'ancien et le nouveau possesseur sont tenus personnellement et sans recours, nonobstant toute stipulation contraire, d'un droit en sus (1), lequel ne peut être inférieur à 50 francs (article 158, § 1 du Code). Mais l'ancien possesseur est affranchi de cette pénalité ainsi que du versement immédiat des droits simples s'il a déposé l'acte de cession, ou à défaut d'acte, s'il a souscrit la déclaration nécessaire au bureau de l'enregistrement, avant l'expiration du délai supplémentaire d'un mois indiqué ci-dessus.

Liquidation de l'impôt. — Le droit proportionnel est liquidé sur le prix en principal et sur les charges qui sont imposées au vendeur en augmentation de ce prix. Telles sont les prestations supplémentaires dont profite le cédant, les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à sa charge des obligations qui légalement incombent à ce dernier. On peut citer à titre d'exemple l'engagement pris par l'acquéreur d'acquitter une dette du vendeur, de payer les impôts directs afférents à l'établissement vendu pour une période antérieure à l'entrée en possession.

En revanche, ne constitue pas une charge additionnelle l'obligation imposée à l'acquéreur d'acquitter les frais du contrat ; ceux-ci sont en effet de plein droit à sa charge (Code civil, article 1593).

S'il est mis à la charge du vendeur des obligations qui, normalement, incombent à l'acquéreur, le prix se trouve diminué d'autant et il est nécessaire de déduire du prix exprimé le montant de ces charges. C'est ainsi que les frais d'acte doivent être retranchés du prix si le vendeur les prend à sa charge. Il est nécessaire de préciser à cet égard que les

(1) On appelle droit en sus une somme égale au droit ou au supplément de droit exigible.

frais d'acte incombant à l'acquéreur en vertu de l'article 1593 du Code civil ne comprennent pas les frais antérieurs à l'acte, c'est-à-dire ceux que le vendeur a exposés pour parvenir à la vente, tels sont les frais de publicité, le coût des insertions dans les journaux, etc...

Lorsque les charges à ajouter ou à déduire du prix en principal ne sont pas évaluées dans l'acte, les parties sont tenues de souscrire une déclaration estimative.

Insuffisance du prix. — Expertise. — L'Administration est fondée à établir, au moyen de l'expertise, que le prix exprimé dans l'acte de vente ou dans la déclaration de mutation verbale est inférieur à la valeur vénale de l'établissement cédé au moment de l'aliénation (Loi du 28 février 1872, article 8 ; Code de l'enregistrement, article 169).

Mais l'expertise ne peut porter que sur les éléments incorporels et sur le matériel, à l'exclusion des marchandises neuves quand ces marchandises font l'objet d'un prix spécial et sont détaillées article par article.

Lorsqu'au contraire, les parties n'ont pas stipulé un prix particulier pour les marchandises et fourni leur évaluation détaillée, l'expertise peut être requise pour l'ensemble des éléments constituant le fonds vendu.

En définitive, le droit de 8 % est exigible sur la valeur réelle quand celle-ci est supérieure au prix.

Par contre, lorsque le droit de 2 % sur les marchandises est applicable, leur prix loyalement exprimé peut seul servir de base au calcul de l'impôt.

Si le prix exprimé dans l'acte ou dans la déclaration de mutation verbale lui paraît inférieur à la valeur vénale réelle, l'administration invite les redevables à reconnaître amiablement l'insuffisance de ce prix. Si les parties reconnaissent l'insuffisance de leur évaluation, elles souscrivent sur papier timbré, sans aucune restriction ni réserve, une soumission portant engagement d'acquitter le supplément de droit exigible.

Lorsqu'un accord n'intervient pas entre les redevables et

l'administration, celle-ci a le droit de requérir l'expertise, qui constitue le seul mode de preuve à sa disposition.

La demande d'expertise est faite par simple requête au tribunal civil dans le ressort duquel l'établissement cédé est situé. Cette requête doit être présentée dans le délai d'une année à compter du jour de l'enregistrement de l'acte de cession ou de la déclaration de mutation verbale (article 58 de la loi du 13 juillet 1925 ; décret du 20 juillet 1934, article 8 ; Code de l'Enregistrement, article 171).

Pénalités applicables en cas d'insuffisance de prix

Si l'insuffisance reconnue amiablement ou révélée par l'expertise est égale ou supérieure au huitième du prix exprimé, les parties acquittent solidairement :

- 1° le droit simple sur le complément d'estimation ;
- 2° un demi-droit en sus, si l'insuffisance est reconnue amiablement avant la signification de la requête en expertise ;

un droit en sus si l'insuffisance est reconnue amiablement après la signification de la requête en expertise, mais avant le dépôt, au greffe du tribunal, du rapport de l'expert, et un double droit en sus dans le cas contraire ;

- 3° les frais de l'expertise.

Aucune pénalité n'est encourue et les frais de l'expertise restent à la charge de l'administration lorsque l'insuffisance est inférieure au huitième du prix exprimé ou de la valeur déclarée (Loi du 13 juillet 1925, article 60 ; décret du 20 juillet 1934, article 6 ; Code de l'Enregistrement, article 174).

L'insuffisance d'évaluation donne également ouverture à un supplément de la taxe sur la première mutation et de la taxe additionnelle établie au profit de la ville de Paris. Mais aucune pénalité pour insuffisance ne peut être infligée pour ces deux taxes, les textes qui les régissent étant muets à l'égard des contraventions.

Dissimulation de prix. — Il y a dissimulation, au sens de la loi fiscale, lorsque dans l'acte de vente ou dans la déclai-

ration de mutation verbale le prix exprimé est frauduleusement atténué en vue d'éluder pour partie le paiement de l'impôt.

La dissimulation diffère donc de l'insuffisance de prix qui a été étudiée ci-dessus et qui existe lorsque le prix énoncé dans l'acte ou la déclaration de mutation ne représente pas la valeur réelle des biens transmis mais est bien cependant celui qui résulte de la convention des parties.

Toute dissimulation dans le prix d'une vente de fonds de commerce ou de clientèle est punie d'une amende égale au quart de la somme dissimulée. Cette amende est due solidairement par les parties sauf à celles-ci à la répartir entre elles par égales parts (Code Enregistrement, article 181, § 3).

La dissimulation peut être établie par tous les genres de preuves admises par le droit commun.

Les dissimulations de prix étaient facilitées par l'usage de contre-lettres. Aussi l'article 7 de la loi du 27 février 1912 (Code de l'enregistrement, article 181, § 1^{er}) a-t-il prononcé la nullité de ces contre-lettres :

« Est nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle et tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle ».

La nullité dont sont frappées les conventions de cette nature est opposable à tous. Le vendeur ne peut exiger le paiement de la somme dissimulée si ce paiement n'a pas eu lieu lors de la signature de l'acte et, lorsque cette somme a été payée, il est généralement admis que l'acquéreur peut en obtenir la restitution par application des articles 1131 et 1235 du Code civil (Cassation, req. 21 avril 1928, D.H. 1928-269).

La nullité de la contre-lettre est opposable à l'Administration elle-même, qui ne peut en aucun cas percevoir le droit simple sur la somme dissimulée ; seule la pénalité du quart pour dissimulation est exigible (Instr. 4030, § 5).

Affirmation de sincérité. — Dans tout acte ou déclaration

ayant pour objet soit une cession de fonds de commerce, soit un échange ou un partage comprenant un fonds de commerce, chacun des vendeurs, acquéreurs, échangistes ou copartageants, leurs maris, tuteurs ou administrateurs légaux, sont tenus de terminer l'acte ou la déclaration par une mention ainsi conçue : « la partie soussignée affirme sous les peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1918 (article 214 du Code de l'Enregistrement), que le présent acte (ou la présente déclaration) exprime l'intégralité du prix ou de la soulte convenue ».

Cette mention doit être écrite de la main du déclarant ou de la partie à l'acte, si ce dernier est sous signature privée (Code, article 213).

Quand l'acte est notarié, la mention est insérée par le notaire à la fin de l'acte, au même titre que les autres déclarations des parties contractantes.

A défaut de la mention dont il s'agit, le receveur doit refuser l'enregistrement et poursuivre le recouvrement des droits et pénalités exigibles.

Les peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1898 à l'égard de ceux dont l'affirmation serait reconnue frauduleuse sont celles qui sanctionnent le délit de faux serment :

L'article 214 du Code de l'Enregistrement prévoit en effet que « celui qui aura formulé frauduleusement les affirmations prescrites par l'article qui précède sera puni des peines portées à l'article 366 du Code pénal ». Or ce dernier article est ainsi conçu :

« Celui à qui le serment aura été déféré ou référé en matière civile et qui aura fait un faux serment sera puni d'un emprisonnement d'une année au moins et de cinq ans au plus et d'une amende de 100 à 3.000 francs. Il pourra en outre être privé des droits mentionnés en l'article 42 du présent code pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, à compter du jour où il aura subi sa peine et placé sous la surveillance de la haute police pendant le même nombre d'années ». Le tribunal peut accorder aux délinquants le bénéfice des circonstances atténuantes (même article).

Les poursuites sont engagées à la requête de l'Administration dans les trois ans qui suivent l'affirmation frauduleuse, devant le tribunal correctionnel du domicile de l'auteur du délit ou du lieu où ce délit a été commis (Code de l'Enregistrement, article 215).

CHAPITRE II

Rapports d'expertise

L'expertise médicale est toute opération par laquelle le médecin prête à la justice le concours scientifique que celle-ci lui a demandé.

Nous avons déjà exposé, pages 113 à 116, les principes qui régissent la procédure d'expertise civile ou criminelle.

Les rapports que les experts sont appelés à dresser pour exposer le résultat de leurs constatations doivent être établis sur papier timbré et enregistrés.

Le droit d'enregistrement applicable est un droit fixe de 30 francs (article 325, 52° du Code de l'Enregistrement, modifié par l'article 50 du décret-loi du 8 juillet 1937).

Toutefois sont exemptés des droits de timbre et d'enregistrement les rapports d'expertise qui rentrent dans les catégories d'actes ci-après :

1° Actes faits en vertu et pour l'exécution de la loi du 9 avril 1898 sur les accidents du travail (Code de l'Enregistrement, article 504).

2° Actes faits en vertu de la loi du 14 juillet 1913 et ayant exclusivement pour objet le service de l'assistance aux familles nombreuses et nécessiteuses (Code, article 526) ;

3° Actes faits en vertu de la loi du 15 juillet 1893 et exclusivement relatifs au service de l'assistance médicale gratuite (Code, art. 528) ;

4° Actes faits en vertu de la loi du 14 juillet 1905 et ayant exclusivement pour objet le service de l'assistance aux vieillards, aux infirmes et aux incurables (Code, article 529) ;

5° Les pièces exclusivement relatives à l'exécution de la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales, modifiée par la loi du 30 avril 1930 (Code, art. 536) ;

6° Les pièces exclusivement relatives à l'exécution de la loi du 11 juillet 1868 portant création de deux caisses d'as-

surances, l'une en cas de décès, l'autre en cas d'accidents résultant de travaux agricoles et industriels (Code, article 541) ;

7° Actes faits en vertu des lois des 24 juillet 1889 et 27 juin 1904 et exclusivement relatifs au service des enfants assistés (Code, art. 577) ;

8° Actes intéressant les caisses de secours des ouvriers mineurs constituées sous le régime de la loi du 21 mars 1930 (Code, article 623) ;

9° Actes concernant la police générale et de sûreté et la vindicte publique (Code, article 631) ;

10° Actes ou pièces ayant exclusivement pour objet la protection des pupilles de la Nation (Code, article 640) ;

11° Actes ou pièces relatives à l'exécution de la loi du 5 avril 1910 sur les retraites ouvrières et paysannes (Code, article 661) ;

12° Actes intéressant les sociétés de secours mutuels constituées par les syndicats professionnels régis par la loi du 21 mars 1884, à la condition que ces caisses fonctionnent conformément à la loi du 1^{er} avril 1898 sur les sociétés de secours mutuels (Code, art. 676) ;

Lorsque la partie demandant l'expertise bénéficie de l'assistance judiciaire, le rapport est visé pour timbre et enregistré en débet (Code, article 497).

CHAPITRE III

Certificats médicaux

Les médecins peuvent être appelés à délivrer des certificats. Dans certains cas, la loi a même formellement prévu l'emploi du certificat médical, il en est ainsi notamment de la loi du 9 avril 1898 sur les accidents du travail et de celle du 5 avril 1928 sur les assurances sociales.

Les certificats établis par les médecins doivent en principe être délivrés sur papier timbré conformément à l'article 12 de la loi du 13 brumaire, an VII (Code du Timbre, article 55), aux termes duquel sont assujettis au droit de timbre de dimension, « tous actes ou écritures, extraits, copies et expéditions, soit publics, soit privés, devant ou pouvant faire titre, ou être produits pour obligation, décharge, justification, demande ou défense ».

La sanction de cette obligation est une amende de 50 francs encourue par le rédacteur lui-même pour chaque écrit sujet au timbre de dimension et fait sur papier non timbré.

Cependant les certificats concernant les matières ci-après peuvent être rédigés sur papier libre, à condition de mentionner le but dans lequel il est délivré et qui justifie l'exemption.

Assistance aux travailleurs

1° Certificats délivrés en exécution de la loi du 9 avril 1898 sur les accidents du travail (Code du Timbre, article 254) ;

2° Certificats relatifs à l'exécution de la loi du 11 juillet 1868 portant création de deux caisses d'assurances, l'une en cas de décès, l'autre en cas d'accidents résultant des travaux agricoles et industriels (Code du timbre, article 287) ;

3° Certificats délivrés en exécution de la loi du 12 juillet 1893 sur la sécurité des travailleurs ;

4° Certificats d'aptitude physique pour le travail des enfants dans les établissements industriels (Loi du 2 novembre 1892) (Code du timbre, art. 446) ;

5° Certificats relatifs aux procédures visées par les articles 13, 14, 26 et 27 de la loi du 29 juin 1894 sur les caisses de secours et de retraites des ouvriers mineurs (Code du timbre, articles 381 à 383) ;

6° Certificats concernant l'exécution de la loi sur les retraites ouvrières et paysannes (Loi du 5 avril 1910) (Code du timbre, articles 429) ;

7° Certificats relatifs à l'exécution des lois des 21 avril 1898 et 29 décembre 1905 ayant pour objet la création d'une caisse de prévoyance entre les marins français contre les risques et accidents de leur profession (Code du timbre, art. 364) ;

8° Certificats concernant l'exécution de la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales (Code du timbre, art. 279).

Assistances diverses

1° Certificats relatifs au service des enfants assistés, des enfants maltraités ou moralement abandonnés (Lois des 24 juillet 1889 et 27 juin 1904) (Code du timbre, art. 325) ;

2° Certificats délivrés en vertu de la loi du 23 décembre 1874 relative à la protection des enfants du premier âge et certificats d'aptitude des nourrices ;

3° Certificats ayant pour objet la protection des pupilles de la Nation (Code du timbre, art. 403) ;

4° Certificats ayant pour objet le service de l'assistance aux familles nombreuses (Loi du 14 juillet 1913) (Code du timbre, art. 269) ;

5° Certificats relatifs au service de l'assistance médicale gratuite (loi du 15 juillet 1893) (Code du timbre, art. 273) ;

6° Certificats ayant pour objet le service de l'assistance obligatoire aux vieillards, aux infirmes et aux incurables privés de ressources (Loi du 14 juillet 1905) (Code du timbre, art. 274) ;

7° Certificats délivrés par les médecins des hôpitaux à des malades soignés gratuitement à l'hôpital ;

8° Certificats nécessaires à la marche de la procédure dans les instances où est accordée l'assistance judiciaire (Loi du 10 juillet 1901) (Code du timbre, art. 253).

Ecoles

Certificats pour justifier l'absence des enfants de l'école primaire ou pour obtenir leur réintégration.

Etat civil

1° Certificats de naissance destinés à l'officier de l'état-civil ;

2° Certificats de décès délivrés pour l'établissement du permis d'inhumer prévu par l'article 77 du Code civil ;

3° Certificats attestant que le transport d'un cadavre d'une commune dans une autre ne présente aucun danger pour la salubrité publique.

Fonctionnaires

Certificats de maladie concernant des agents accomplissant un service actif de l'Etat (Loi du 29 mars 1897 ; Code du timbre, art. 291).

Mutilés de guerre

Certificats relatifs aux soins dus aux mutilés de guerre pensionnés de l'Etat en vertu des lois des 31 mars et 24 juin 1919.

Police générale

1° Certificats délivrés sur la réquisition des agents de l'autorité administrative ou judiciaire (Code du timbre, art. 394) ;

2° Certificats délivrés aux témoins cités dans une instance criminelle ;

3° Certificats délivrés aux consommateurs privilégiés en cas de réglementation du ravitaillement de la population.

Retraites pour la vieillesse

Certificats relatifs à l'exécution des lois des 18 juin 1850 et 20 juillet 1886 sur la Caisse Nationale des retraites pour la vieillesse (Code du timbre, art. 286).

Service militaire

1° Certificats délivrés à un militaire pour obtenir une prolongation de congé ou une saison aux eaux thermales. (Code du timbre, art. 267) ;

2° Certificats constatant la maladie de réservistes appelés pour une période d'instruction (Code du timbre, art. 267) ;

3° Certificats pour les engagements volontaires (même article) ;

4° Certificats établis en exécution de la loi sur le recrutement de l'armée (Code du timbre, art. 268).

Sociétés de secours mutuels

1° Certificats délivrés aux membres des sociétés de secours mutuels constituées et fonctionnant conformément à la loi du 1^{er} avril 1898 (Code du timbre, art. 440) ;

2° Certificats délivrés aux membres d'associations d'étudiants reconnues d'utilité publique (Code du timbre, article 275) ;

3° Certificats délivrés aux membres des caisses de secours mutuels constituées par les syndicats professionnels régis par la loi du 21 mars 1884, à la condition que ces caisses fonctionnent conformément à la loi du 1^{er} avril 1898 sur les sociétés de secours mutuels (Code du timbre, article 443).

Vaccination

Certificats de vaccination et de revaccination prévus par la loi du 15 février 1902.

QUATRIÈME PARTIE

Aperçu de quelques législations étrangères

Dans les grandes nations modernes, les doctrines fiscales s'apparentent par certaines idées générales. On pourrait dire qu'on se trouve en présence d'un fonds commun de principes essentiels. Partout où existe l'impôt sur le revenu, on constate l'obligation pour le contribuable de présenter une déclaration et le droit pour l'autorité administrative de la vérifier.

Ce qui différencie les diverses législations, ce sont les mesures d'application et les moyens de contrôle mis à la disposition du fisc. Tantôt le contrôle est exercé d'une manière rigide, les pouvoirs attribués à l'autorité administrative, très étendus, se présentent alors, du moins quant à l'appréciation des faits, comme un pouvoir discrétionnaire. Tantôt le pouvoir de vérification est moins affirmé, il s'efface même en certaines circonstances devant les droits subjectifs des administrés.

Cette conciliation entre les pouvoirs de l'Etat et les droits individuels, chaque législation l'a réalisée à sa manière, suivant les principes gouvernementaux en vigueur, suivant aussi les mœurs et l'état d'esprit des habitants.

Tel procédé de contrôle qui peut être appliqué dans certain pays ne pourrait l'être dans un autre. Il faut tenir compte ici de la psychologie nationale.

L'exposé qui suit se rapporte aux législations anglaise, belge, italienne, luxembourgeoise et roumaine.

Pour apprécier exactement le régime d'imposition auquel sont soumises dans ces Etats les personnes exerçant une profession médicale, il est nécessaire de donner pour chacun d'eux un aperçu du système d'impôt sur le revenu qui y est appliqué. On peut ainsi, par comparaison, se rendre compte si des mesures spéciales ont été prévues en ce qui les concerne pour assurer d'une manière efficace le contrôle de l'impôt.

ANGLETERRE

L'impôt sur le revenu, « Income Tax », créé en 1797 par Pitt, fut supprimé en 1815, puis rétabli en 1842.

Jusqu'en 1918, la législation de l' « Income Tax » demeura complexe et touffue. L' « Income Tax Act » de 1918 a codifié tous les « finances acts » antérieurs. Cette codification est encore en vigueur actuellement.

L'Income Tax ne fait pas partie du « fonds consolidé » (consolidated fund) ; ce n'est pas un impôt permanent, sa perception doit être autorisée chaque année par le Parlement dans la Loi de Finances (« finance act »).

Signalons qu'à côté de la loi écrite (« Income Tax Laws »), le système fiscal anglais comprend un ensemble de règles coutumières qu'on nomme « Income Tax practice ».

L'année budgétaire court du 6 avril de chaque année jusqu'au 5 avril de l'année suivante.

L'ADMINISTRATION

A. — CENTRALE. — Elle comprend :

1° *Les Commissaires des Recettes intérieures* (« Commissioners of Inland Revenue »). Leur quartier général est à Londres. Ils constituent le *Comité des Recettes intérieures* (Board of Inland Revenue). Ce sont eux qui ont la direction générale des opérations administratives concernant l'Income Tax ;

2° *Les Inspecteurs des Contributions* (« Inspectors or Surveyors of Taxes »). Leur rôle est analogue à celui des contrôleurs des contributions directes français. Répartis sur tout

le territoire, ils déterminent pour leur circonscription, l'impôt sur le revenu incombant aux contribuables. En cas de réclamation, ils défendent les impositions et représentent le Trésor.

3° *Les commissaires spéciaux* (« Special commissioners »). Ils sont rétribués par les commissaires des recettes intérieures. Ils ont à s'occuper de l'imposition des revenus relevant de la cédula D lorsque le contribuable (« taxpayer »), le demande et de la taxation de la « Surtax », contribution supplémentaire visant les personnes dont le revenu global excède une certaine somme.

B. — LOCALE :

1° *Les assesseurs ou répartiteurs* (« assessors »). Il y a un répartiteur par paroisse (« parisle »). Naguère, le répartiteur avait pour mission essentielle d'adresser aux contribuables les feuilles de déclarations, et de recueillir ensuite ces documents. Depuis 1928-1929, l'Inspecteur s'est peu à peu substitué à lui.

2° *Les collecteurs* (collectors). Ce sont les percepteurs. Ils sont chargés du recouvrement. Souvent les fonctions de collecteur sont cumulées avec celles de répartiteur.

3° *Les Commissaires généraux ou locaux* (general or district commissioners). Ce sont des agents locaux ayant une certaine situation personnelle. Ils désignent les répartiteurs et les collecteurs qu'ils rétribuent. Ils ont un adjoint (clerk).

Leur fonction essentielle consiste à distribuer les feuilles d'imposition et à recevoir les réclamations formulées contre elles. Ils rétribuent également deux commissaires adjoints (« additional commissioners »), qui ont à connaître de cas concernant les impositions à la cédula D (autres que des appels).

A la différence du système français, il n'y a en Angleterre qu'un seul impôt sur le revenu, et non une série d'impôts sur les diverses catégories de revenus.

La « surtaxe », dont il a été dit un mot, n'est qu'un ajustement complémentaire et final de l'impôt sur le revenu dû

par les contribuables qui disposent d'un revenu supérieur à 2.000 £. La « *Surtax* » réalise la progressivité de l'impôt.

Les revenus sont classés en cédules, mais cette division n'est faite que pour faciliter l'assiette et la perception de l'impôt.

L'Income Tax est un impôt *personnel* ; par un système d'abattements, il est tenu compte de l'origine des revenus, de la situation de famille et de l'âge du contribuable.

Il est aussi annuel.

Personnes imposables. — Sont soumises à l'impôt :

1° les personnes résidant dans le Royaume-Uni, sans distinction de nationalité, pour l'ensemble de leurs revenus, quelle qu'en soit l'origine ;

2° les personnes qui jouissent de revenus réalisés en Angleterre sont imposables à raison de ces revenus, même si elles ne résident pas dans le Royaume-Uni.

Les contribuables doivent faire la déclaration de leurs revenus. A cet effet, ils sont tenus de remplir les formules de déclarations que leur adresse le répartiteur (ou l'inspecteur). Les personnes qui ne reçoivent pas de formule à remplir ne sont pas pour cela exemptes de l'obligation.

Vingt et un jours sont accordés en principe aux intéressés pour faire leur déclaration. Dans la pratique, une certaine latitude est donnée sur ce point aux contribuables.

Le mari est responsable du paiement de l'impôt sur le revenu de sa femme, mais des demandes de taxations séparées peuvent être formulées.

Revenu gagné et revenu non gagné. — Pour l'application des déductions et abattements (« *allowances* ») dont il sera question plus loin, il est fait une distinction entre le « *revenu gagné* » (*earned income*) et le « *revenu non gagné* ».

Le revenu gagné est celui qui provient du travail personnel, d'une pension, des émoluments d'une fonction ou de l'exercice d'un commerce ou d'une profession.

Déductions ou abattements

A. En ce qui concerne le *revenu gagné*, la déduction du revenu autorisé est de $1/5$ (avec maximum de 300 £).

Soit un médecin dont les bénéfices professionnels s'élèvent à 250 £.

Ce contribuable jouit des revenus d'une propriété se chiffrant à 36 £.

Ses charges déductibles sont de 32 £.

Son revenu global (« statutory income ») est de	286 £
—	32 £

254 £

Son revenu imposable, « assessable income », est de	254 £
moins l'abattement du revenu gagné ($1/5$ de 250 £)	50 £

Soit..... 204 £

B. — *Tout revenu net global n'excédant pas 125 £ est exonéré.*

Pour le revenu compris entre 125 et 140 £, l'impôt ne peut dépasser le cinquième de la différence entre 125 £ et le revenu imposable.

Pour les revenus supérieurs à 140 £, le régime normal s'applique à la totalité du revenu.

C. — *Abattement personnel.* — Le célibataire, veuf, ou veuve, a droit à un abattement de 100 £ sur le revenu imposable, c'est-à-dire sur le revenu global moins la réduction correspondant au « revenu gagné ».

Le contribuable marié dont la femme vit avec lui a droit à une déduction de 180 £. Si le revenu total comprend le revenu gagné par la femme, un abattement allant jusqu'aux quatre cinquièmes de ce revenu, avec maximum de 45 £, peut en outre être accordé.

D. — *Abattements pour enfants.* — Un abattement de 60 £ sur le revenu imposable est accordé pour chaque enfant

de moins de 16 ans, ou si, ayant plus de 16 ans, il poursuit ses études dans un établissement scolaire.

Cet abattement s'applique aussi bien pour les propres enfants du contribuable que pour ceux adoptés par lui.

E. — *Abattement pour le « housekeeper »*. — Une déduction de 50 £ est accordée au veuf qui a chez lui une femme s'occupant de sa maison. La même déduction est prévue pour le célibataire qui a à sa charge sa mère veuve habitant avec lui, ou qui subvient aux besoins de ses frères et sœurs.

F. — *Abattement pour personnes à charge (autres que les enfants)*. — Une déduction de 25 £ est admise pour chaque personne à charge (à condition que le revenu de cette personne n'excède pas 50 £).

G. — *Abattement pour l'âge*. — Les personnes de plus de 65 ans au début de l'année de l'imposition, et dont le revenu total n'excède pas 500 £, ont droit à un abattement de $\frac{1}{5}$ sur le montant de ce revenu, qu'il s'agisse de revenu gagné ou de revenu non gagné.

Après déduction des différents abattements, on obtient le revenu taxable (« taxable income »).

Taux de l'Income Tax (année 1937-1938)

Ce taux est de 5 s. par £ (soit 25 %). Mais les 135 premières £ de revenu taxable sont imposées à un taux réduit, $\frac{1}{3}$ du taux normal, soit : 1 S. 8 d par £ (1).

Du montant de l'impôt ainsi calculé on déduit encore les dégrèvements, exprimés en montants d'impôts correspondants, pour :

1° les primes d'assurances vie;

2° l'impôt sur le revenu payé dans un dominion.

Pour les personnes ne résidant pas dans le Royaume-Uni, il n'y a pas d'abattement et l'ensemble des revenus perçus sur le territoire de la Couronne est imposable au taux normal.

(1) La livre sterling (£) vaut 20 shillings (S) et le shilling 12 pence (d).

« Surtax »

C'est un impôt sur le revenu additionnel établi sur les revenus des contribuables, lorsque ces revenus excèdent une certaine somme. Il est fondu avec l'Income Tax sous forme de majoration de tarif.

Une seule déclaration est donc exigée du contribuable. La « Surtax » est assise sans abattement et son établissement est effectué par les commissaires spéciaux à Londres. Ceux-ci se déplacent et font une tournée annuelle dans toutes les villes importantes.

Depuis l'année d'imposition 1930-1931, le taux de la « Surtax » est le suivant :

les 2.000 premières £ sont exemptes;
 pour les 500 £ suivantes : 1 s. par £, soit 5 %;
 pour les 500 £ suivantes : 1 s. 3 d. par £;
 pour les 1.000 £ suivantes : 2 s. par £;
 pour les 1000 £ suivantes : 3 s. par £;
 pour les 1.000 £ suivantes : 3 s. 6 d. par £, etc...;
 au delà de 50.000 £ de revenus : 7 s. 6 d. par £, soit 37,50 %.

Le nombre des contribuables assujettis à la « Surtax » est donc très limité.

Cédules

L'Income Tax est divisé en cinq cédules. Ce classement n'est pas logique et théorique comme en France. Ainsi que nous l'avons dit plus haut, il ne répond pas au même but. Il s'inspire uniquement d'une préoccupation de commodité : les revenus sont rangés en catégories à raison des procédés divers d'évaluation et de perception qui conviennent le mieux à chacun d'eux.

Cédule A. — Revenus des propriétés bâties et non bâties.

Cédule B. — Bénéfices de l'exploitation agricole.

Cédule C. — Revenus mobiliers payés par le Trésor, soit en Angleterre, soit dans les colonies ou à l'étranger par un représentant du Trésor.

Cédule D. — Voir plus bas.

Cédule E. — Traitements et salaires.

Pour ces différentes cédules, le stoppage à la source est employé toutes les fois que la chose est possible.

Cédule D. — Tous les autres revenus.

Les revenus de cette cédule sont classés en six groupes :

Groupe 1 : bénéfices industriels et commerciaux.

Groupe 2 : bénéfices provenant de l'exercice d'une profession (les revenus résultant de l'exercice des professions libérales sont rangés dans ce groupe).

Groupe 3 : profits dont le montant varie (« profits of an uncertain value »). Intérêts dont l'impôt n'est pas perçu à la source. Intérêts payés par l'Etat britannique, non taxés à la cédule C.

Groupe 5 : revenus provenant de biens possédés à l'étranger ou aux colonies.

Groupe 6 : revenus ou gains annuels ne pouvant être rangés dans les autres groupes.

*Bénéfices des professions non commerciales
(Cédule D, groupe 2)*

Les règles d'assiette des deux premiers groupes sont généralement identiques. C'est en principe le bénéfice net de l'année fiscale précédente qui doit être déclaré. Cependant, si l'exploitation est commencée durant l'année d'imposition, l'impôt est basé sur les profits de cette même année.

Pour les professions libérales, on fait la différence entre les recettes et les dépenses professionnelles.

Du montant des recettes sont à déduire les dépenses supportées pendant l'année pour l'entretien des locaux et de l'outillage, le montant des mauvaises créances et des pertes subies, le loyer des immeubles ou des locaux servant à l'exercice de la profession (si les locaux servent pour partie à l'habitation du contribuable, ventilation est faite de la somme à déduire), etc...

Ne sont pas déductibles : l'intérêt du capital appartenant au contribuable, les annuités à payer au moyen des béné-

fices, les rétributions et participations des associés, les dépenses personnelles, l'impôt sur le revenu (1), etc...

L'imposition est établie au lieu où le contribuable exerce sa profession.

Vérification des déclarations

L'inspecteur des contributions examine les déclarations. Il peut demander au contribuable des renseignements complémentaires, mais il n'a pas le droit d'investigation dans les banques et chez le contribuable. En particulier, ce dernier n'est pas obligé de fournir ses comptes; il n'est pas tenu de tenir une comptabilité.

Cependant, si l'inspecteur estime la déclaration insuffisante, il peut envisager une taxation (« assessment ») suffisamment élevée pour forcer le contribuable à réclamer contre elle et l'amener, au cours de l'instance, à produire des justifications. De ce fait, le contribuable est renvoyé devant les commissaires généraux. Dans ce cas, la charge de la preuve lui incombe et *aucune présomption d'exactitude n'est attachée à la déclaration*.

On voit que l'inspecteur a un pouvoir très grand, que n'a pas le contrôleur en France.

Les mêmes pouvoirs appartiennent aux commissaires généraux. Ceux-ci sont des agents *locaux, non rétribués, ayant une situation personnelle importante*. Pas plus que les inspecteurs, ils ne peuvent exiger du contribuable la production de comptes ou de pièces justificatives, mais, habitant dans la même région que ce dernier, ils sont à même de connaître exactement son train de vie et l'ordre de grandeur de son revenu. Leur décision est irrévocable pour toutes les questions de fait; elle est toujours considérée comme prise « au mieux de leur jugement » (« at the best of their judgment »).

(1) L'Income Tax est considérée comme une appropriation d'une partie des profits, elle doit pour ce motif être réintégrée dans le bénéfice imposable (« *added-back* »).

Ainsi qu'on l'a vu plus haut (page 201), le contribuable peut demander que le litige soit soumis aux commissaires spéciaux qui, on l'a dit, résident à Londres. Mais habituellement l'autorité des commissaires généraux est telle que ce recours est rarement exercé et ne porte que sur des questions de principe, sur des points controversés de la loi.

Les commissaires spéciaux n'ont pas de pouvoirs de contrôle plus étendus que ceux attribués aux inspecteurs et aux commissaires généraux. Leur décision est également discrétionnaire.

Généralement d'ailleurs, les contribuables anglais qui exercent une profession libérale ont la crainte de se voir suspecter, et le plus souvent, l'inspecteur des contributions obtient un accord. En outre, ces mêmes personnes ont souvent un train de vie bien supérieur à celui des contribuables français exerçant des professions de même nature. Le respect de la loi qui caractérise le citoyen anglais, l'orgueil, l'amour-propre, constituent autant d'obstacles à la fraude.

Réclamations. — Lorsque les impositions proposées par l'inspecteur ont été autorisées par les commissaires généraux ou par les commissaires spéciaux, un avis est adressé au contribuable, qui dispose d'un délai de vingt et un jours à partir de la réception de cet avis pour former un recours.

La réclamation est formulée devant l'inspecteur. Si un accord n'intervient pas, l'affaire est portée devant les commissaires généraux ou, selon le désir du contribuable, devant les commissaires spéciaux.

L'inspecteur peut lui-même présenter un recours contre la décision des commissaires généraux.

L'inspecteur et le contribuable ont le droit de porter ensuite l'affaire devant les commissaires de l'Inland Revenue. Chaque partie peut être représentée ou assistée par un avocat ou un avoué, ou encore par un comptable accrédité.

Les décisions rendues peuvent annuler, réduire ou *augmenter* l'imposition.

Un pourvoi peut encore être introduit, « sur un point de la loi » (« a point of law »), contre une décision des com-

missaires généraux, ou spéciaux, ou des commissaires de l'Inland Revenue, devant la Haute-Cour (High Court), et aussi devant la Cour d'Appel et la Chambre des Lords.

Pénalités. — Les pénalités prévues sont fort nombreuses. Leur application n'est pas toujours logique et elles sont souvent hors de proportion avec la gravité de la fraude ou du manquement constaté.

La personne qui a omis de souscrire une déclaration correcte, après mise en demeure, encourt une pénalité de 20 £ et doit une somme triple de l'impôt dont elle a été reconnue redevable (Section 107, of the Income Tax act, 1918).

Tous les genres de fraudes peuvent donner lieu à des pénalités ou à des majorations de droits : omissions volontaires, refus de déclarer exactement, déclarations frauduleuses, etc.

Impositions supplémentaires. — Comme dans le système français, des impositions supplémentaires peuvent être établies.

Le délai de prescription est de six années suivant celle de l'imposition. Dans la pratique, cependant, peu de suppléments de droits sont assis.

Recouvrement de l'Income Tax. — Les impositions de la cédule D et visant les bénéfices des professions libérales sont payables en deux versements égaux, l'un le 1^{er} janvier, l'autre le 1^{er} juillet.

Pour cette cédule, un paiement anticipé donne droit, sur demande faite au moment du paiement, à une réduction.

Il va de soi que l'impôt est payé par le contribuable lui-même, puisque la retenue à la source ne peut être appliquée pour la taxation des bénéfices résultant de l'exercice d'une profession libérale.

Recouvrement de la « Surtax ». — Elle est recouvrée par les commissaires spéciaux.

BELGIQUE

Il existe trois impôts cédulaires :

1° la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties;

2° la taxe mobilière, qui atteint les revenus des capitaux mobiliers;

3° la taxe professionnelle, qui s'applique aux revenus professionnels quelle que soit leur nature : bénéfices industriels, commerciaux, agricoles, rémunérations diverses, profits des professions libérales ou de toutes occupations lucratives.

TAXE SUR LES REVENUS PROFESSIONNELS

Cette taxe est due par les personnes :

1° qui ont en Belgique une installation professionnelle;

2° qui, à titre de débitrices de rémunérations diverses (traitements, salaires, pensions, rentes viagères, tantièmes aux administrateurs, commissaires ou liquidateurs près des sociétés par actions) les paient en Belgique, même si les bénéficiaires résident à l'étranger ou au Congo belge.

La taxe professionnelle afférente aux rémunérations comprises au § 2 ci-dessus est perçue par voie de retenue à la source.

Calcul du revenu imposable. — En ce qui concerne les professions libérales, le revenu imposable est constitué par la différence entre les recettes totales et les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession. Sauf preuve contraire, ces dépenses sont fixées forfaitairement au cinquième des recettes, sans que ce cinquième puisse être supérieur de plus de 30.000 francs aux impôts déductibles à titre de charges professionnelles.

La taxe est établie sur le revenu de l'année antérieure ou de l'exercice annuel clôturé pendant l'année courante si le contribuable tient une comptabilité et si l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.

Les revenus de l'année ou de l'exercice imposable sont

éventuellement diminués des pertes professionnelles éprouvées pendant les deux années précédentes ou les deux exercices antérieurs.

Assiette de l'impôt. — Les contribuables sont tenus de souscrire dans les trois premiers mois de l'année la déclaration de leurs bénéfices.

Toutefois les redevables tenant une comptabilité autrement que par année civile doivent souscrire leur déclaration dans les quinze jours de la clôture de l'exercice annuel.

La déclaration est adressée au contrôleur des contributions dans le ressort duquel le contribuable a son principal établissement ou sa résidence.

La procédure applicable à la vérification des déclarations est sensiblement la même qu'en France.

Le contrôleur prend pour base de l'impôt le chiffre déclaré, à moins qu'il ne le reconnaisse inexact. Dans ce cas, il peut le rectifier, mais il fait alors connaître au contribuable, avant d'établir l'imposition, le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent susceptibles de justifier le redressement. Le contribuable dispose d'un délai de vingt jours pour présenter ses observations. Si le désaccord persiste, il peut être soumis à l'appréciation d'une commission consultative siégeant au chef-lieu de chaque contrôle.

L'avis motivé de la commission est notifié au contribuable par le contrôleur, qui l'informe en même temps du chiffre de revenu qu'il a l'intention de prendre comme base de taxation. Si celui-ci est conforme à l'avis de la commission, le redevable ne peut obtenir de réduction par voie de réclamation qu'en apportant la preuve du chiffre exact de son revenu. Dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administration, en tant que le revenu imposé excède l'appréciation de la commission.

La commission doit également être consultée préalablement à toute imposition d'office.

Les personnes exerçant des professions libérales sont tenues, sous peine d'une amende de 500 francs pour toute

infraction, de délivrer un reçu daté et signé de leurs honoraires. Ce reçu est extrait d'un carnet à souches dont le modèle est déterminé par arrêté du Ministre des Finances. Toute personne qui effectue un paiement sans exiger le reçu est responsable de l'amende solidairement avec le contribuable.

Toutefois, pour les avocats, huissiers, avoués et *médecins*, la délivrance d'un reçu n'est pas obligatoire s'ils tiennent un journal indiquant, jour par jour et par catégories, le montant de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Ce livre-journal est paraphé par le contrôleur. Toute omission ou irrégularité dans la tenue du livre-journal entraîne l'application de l'amende de 500 francs indiquée ci-dessus.

Abattements et taux de l'impôt — La taxe professionnelle est appliquée sur l'ensemble des revenus annuels de chaque contribuable ou à raison de toute somme proportionnellement équivalente pour les périodes inférieures ou supérieures à une année.

Elle n'est pas due lorsque le revenu imposable n'atteint pas une certaine somme fixée d'après la population du lieu où la profession est exercée, ou celle du domicile ou de la résidence du contribuable, au choix de celui-ci. Cette somme est augmentée en raison des charges de famille.

La taxe professionnelle est progressive par tranches; elle est calculée suivant les indications de barèmes établis par arrêté royal et dressés par catégories de communes. Des réductions pour charges de famille sont accordées.

Les provinces et communes sont autorisées à établir des centimes additionnels sur le principal de la taxe professionnelle afférente aux bénéfices commerciaux, industriels, agricoles, ainsi qu'aux profits des professions libérales réalisés en Belgique. Il ne peut être établi de centimes additionnels sur les bénéfices réalisés et imposés à l'étranger ou dans la colonie.

Perception de l'impôt. — La taxe professionnelle sur les bénéfices, etc., et sur les profits des professions libérales, est payable dans les deux mois de la réception de l'extrait du

rôle. Les sommes dues sont productives, au profit du Trésor, d'un intérêt de 6 % pour la durée du retard.

ITALIE

Le système italien comprend d'une part des impôts réels, c'est-à-dire établis sans tenir compte de la personnalité de leurs débiteurs, et d'autre part des impôts personnels caractérisés par l'influence sur leur montant de la qualité des assujettis.

Les impôts réels sont les suivants :

l'impôt sur les propriétés non bâties,

l'impôt sur les propriétés bâties,

l'impôt sur les revenus de la « richesse mobilière »,

l'impôt sur la richesse mobilière applicable aux revenus agricoles.

Impôt sur le revenu de la richesse mobilière

Cet impôt frappe tous les revenus qui ne proviennent pas d'immeubles. Il atteint les revenus naissant sur le territoire de l'Etat, quel qu'en soit le bénéficiaire, nationaux ou étrangers, sans qu'il y ait lieu de considérer s'ils sont domiciliés en Italie ou à l'étranger. Sont notamment considérés comme produits sur le territoire de l'Etat les revenus provenant d'industries, de commerces, d'emplois, de professions libérales ou autres, exercées dans le royaume, et en général toute espèce de revenu autre que foncier lorsque ce revenu est dû par des personnes domiciliées ou résidant en Italie.

La production de revenus sur le territoire de l'Etat doit être entendue en ce sens que le contribuable est assujetti à l'impôt pour tous les revenus qu'il perçoit lorsque ces revenus résultent d'une activité productive exercée en Italie, même lorsqu'une partie d'entre eux provient de l'étranger.

Cédules. — Les revenus frappés de l'impôt sur la richesse mobilière sont classés en cinq catégories, suivant la nature des éléments qui concourent à leur production :

Catégorie A : revenus dérivant uniquement du capital.

Catégorie B : revenus dérivant à la fois du capital et du travail, comme les revenus commerciaux ou industriels.

Catégorie C 1 : revenus du travail présentant un caractère incertain et variable; *les bénéfices des professions libérales rentrent dans cette catégorie.*

Catégorie C 2 : revenus du travail représentés par des sommes certaines et définies; traitements, allocations, pensions.

Catégorie D : revenus du travail représentés par des sommes certaines et définies, mais payés par l'Etat, les provinces, les municipalités et les établissements publics.

Déclarations. — Pour les revenus des catégories A et D, l'impôt est perçu par voie de retenue à la source; aucune déclaration n'est dès lors exigée du contribuable.

Tous les autres revenus sont déterminés d'après la déclaration des bénéficiaires.

La déclaration doit, dans la généralité des cas, être soumise avant le 31 janvier de l'année succédant celle où a commencé la production du revenu. Cette règle comporte une exception à l'égard de la catégorie C 1. Ils doivent être déclarés au plus tard le 31 janvier de la deuxième année succédant à celle où a commencé la production du revenu.

La déclaration doit indiquer les divers revenus de chaque catégorie et, pour chacune d'elles, le revenu brut, les charges professionnelles et le revenu net.

Le Bureau des Finances a le droit de rectifier la déclaration; il peut aussi déterminer lui-même la base de l'impôt lorsqu'aucune déclaration n'a été présentée. Mais le Bureau doit notifier au contribuable soit la rectification qu'il a apportée à sa déclaration, soit le montant du revenu qu'il a fixé en l'absence de déclaration.

Pour les catégories A, C 2, D, l'impôt est basé sur le chiffre exact du revenu de chaque année. Au contraire, lorsqu'il s'agit de revenus de nature incertaine et variable (1) (catégories B et C 1), réalisés par les particuliers et les sociétés

(1) Il en est ainsi des revenus résultant de l'exercice d'une profession médicale.

de personnes, la base de l'impôt est fixée pour plusieurs années. Elle ne peut être diminuée que si le contribuable le demande, et cette demande, pour être recevable, doit être présentée au plus tôt deux ans après la détermination du revenu. De son côté, le Bureau des Finances a le droit d'augmenter la base d'imposition, mais il ne peut le faire s'il ne s'est pas écoulé quatre ans au moins depuis la dernière fixation de cette base; toutefois, si au bout de deux années le contribuable a demandé une réduction, le Bureau n'est plus tenu d'observer le délai de quatre ans et il peut imposer à l'intéressé une contre-rectification dans le sens d'un relèvement.

Détermination du revenu imposable. — Les règles applicables sont sensiblement les mêmes pour les revenus des catégories A et C 1.

Ces revenus sont frappés de l'impôt sur la richesse mobilière après défalcation : a) des charges afférentes au passif; b) des dépenses de production.

Spécialement pour les revenus de la catégorie C 1, on entend par charges afférentes au passif les intérêts des dettes contractées afin d'établir, gérer ou améliorer l'installation professionnelle, et par dépenses de production, toutes celles que le contribuable a effectuées en vue de la production du revenu; il en est ainsi des traitements et salaires des employés, du loyer des locaux professionnels, de l'amortissement de l'installation, du matériel, du mobilier servant à l'exercice de la profession, etc...

En revanche, ne peuvent figurer parmi les dépenses déductibles : celles qui représentent une affectation ou un emploi du bénéfice déjà produit, par exemple les dépenses afférentes au paiement des impôts directs sur le revenu de l'entreprise.

Moyens de contrôle. — En vue du contrôle des déclarations, la loi attribue au Bureau des Finances des pouvoirs très étendus. Il peut :

1° réclamer à tout fonctionnaire public une expédition des pièces qui peuvent lui être nécessaires;

2° intimor au contribuable de comparaître lui-même ou

par l'intermédiaire d'un mandataire pour fournir des éclaircissements et des preuves;

3° commettre un de ses fonctionnaires pour inspecter les locaux affectés à l'exercice de la profession;

4° convoquer toute personne capable de fournir des informations sur l'activité déployée par le contribuable;

5° tenir compte de la valeur locative de l'habitation du contribuable comme indice permettant d'établir l'importance des revenus professionnels.

En dehors de ces moyens de contrôle énumérés par la loi, l'administration fiscale peut encore user d'autres procédés pour assurer un meilleur établissement de l'impôt. Elle possède en effet le droit de recueillir de la façon qu'elle estime la plus appropriée, tous les renseignements qui peuvent l'aider à déterminer exactement le revenu imposable. Elle peut requérir l'aide du service de la Sûreté publique, de la gendarmerie royale, des services administratifs de l'Etat, des provinces, des municipalités, des établissements publics; enfin elle a à sa disposition la « Police de recherches fiscales » (Polizia tributaria investigativa), qui se compose d'agents militaires de la garde royale et qui est spécialement chargée de réprimer les délits contre le fisc, quelle qu'en soit la nature.

Déductions et taux de l'impôt. — Les taux varient de 20 % (catégorie A) à 8 % et 4 % (catégorie D). Pour la catégorie C 1, il est de 12 %.

Il existe des abattements à la base pour certaines cédules. Ces abattements sont peu élevés. Celui applicable aux revenus de la cédule C 1 s'élève à 2.000 livres. Pour établir le minimum imposable de 2.000 livres, on tient compte non seulement des revenus de la richesse mobilière appartenant à toutes les catégories, mais encore des revenus de la propriété foncière bâtie et non bâtie.

LUXEMBOURG

Le système luxembourgeois comprend d'une part un impôt sur le revenu qui frappe en principe l'ensemble des revenus de chaque contribuable, avec une surtaxe pour les revenus supérieurs à 30.000 francs, et d'autre part un impôt complémentaire sur la fortune qui est un véritable impôt sur le capital.

Sont passibles de l'impôt sur le revenu :

- 1° les revenus des capitaux mobiliers;
- 2° les revenus et autres avantages dont bénéficie le contribuable en vertu d'un droit de propriété, d'usage ou d'habitation sur un immeuble situé dans le Grand-Duché;
- 3° les bénéfices du commerce, de l'industrie, des exploitations agricoles, forestières et minières;
- 4° le produit du travail et les autres revenus périodiques qui ne sont pas compris aux numéros précédents : traitements et salaires, tantièmes des administrateurs des sociétés, revenus des professions libérales, artistiques ou littéraires, pensions et rentes viagères.

Pour les professions libérales, le revenu imposable est celui de l'année civile antérieure. On le calcule en retranchant des recettes professionnelles toutes les dépenses qui ont été faites en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu soumis à l'impôt.

Il n'existe pas de règles spéciales pour les dépenses déductibles en matière de professions libérales. Ces dépenses sont déterminées d'après les usages habituels de la profession considérée et par analogie avec les règles admises pour le commerce et l'industrie.

Ces dernières règles sont sensiblement les mêmes qu'en France. Signalons toutefois les différences suivantes :

- 1° le report déficitaire n'est pas admis;
- 2° on ne peut déduire les impôts même professionnels.

Du total des revenus nets on retranche les intérêts ou arrérage de dettes, ainsi que les rentes viagères dues aux ascendants du contribuable ou versées à ses descendants.

Abattement et taux de l'impôt. — Une somme de 8.000 francs est déduite du revenu net, à titre de minimum d'existence. Cette somme est augmentée de 1.500 francs par descendant ou ascendant à la charge du contribuable, à condition que le revenu global de ce dernier n'excède pas 100.000 francs.

Le taux de l'impôt est progressif.

Il est majoré de centimes additionnels prélevés au profit des communes. Ces centimes additionnels varient de commune à commune et d'exercice à exercice.

Surtaxe. — Lorsque le revenu imposable, c'est-à-dire après application des déductions ci-dessus, excède 30.000 francs, la surtaxe est due. Comme pour l'impôt sur le revenu proprement dit, son taux est progressif, mais elle n'est pas sujette aux centimes additionnels au profit des communes.

Assiette de l'impôt. — Les personnes passibles de l'impôt sont tenues de souscrire une déclaration de leur revenu dans le courant du mois de janvier. Cette déclaration est soumise à un conseil de « taxateurs » qui siège en principe dans chaque commune et dont les membres sont désignés moitié par l'administration, moitié par le Conseil communal.

Le conseil de « taxateurs » peut inviter le déclarant à fournir verbalement ou par écrit tous renseignements utiles sur les éléments de sa déclaration. Il a également le droit d'ordonner une expertise laquelle sera faite soit par un agent de l'administration, soit par un expert désigné en dehors de celle-ci. Les administrations publiques, les compagnies d'assurances, les compagnies de chemins de fer, etc., doivent fournir au conseil de taxateurs, sur sa demande, toutes indications de nature à permettre le contrôle de l'impôt.

Lorsque le conseil juge la déclaration insuffisante, il peut la rectifier, mais il doit faire connaître au contribuable le chiffre qu'il se propose de substituer à celui de la déclaration, en indiquant les motifs qui lui paraissent justifier le redressement, et inviter le contribuable à présenter, dans un délai de quinze jours, ses observations par écrit ou verbalement.

Taxation d'office et pénalités. — Les contribuables qui négligent de faire leur déclaration malgré une invitation de l'administration sont imposés d'office, et ils n'ont aucun droit de recours contre cette décision. Il en est de même lorsqu'ils négligent de fournir les renseignements et documents demandés par le conseil des taxateurs et lorsqu'ils refusent de communiquer leur comptabilité.

Les insuffisances dans les déclarations sont punies d'une amende qui ne peut excéder le double du revenu omis si l'insuffisance n'a pas été préméditée, et le décuple s'il y a eu intention frauduleuse.

ROUMANIE

L'impôt sur les revenus comprend six impôts cédulaires à caractère réel, et un impôt sur l'ensemble des revenus à caractère personnel.

Les impôts cédulaires sont :

l'impôt sur le revenu de la propriété agricole ;

l'impôt sur les revenus de la propriété bâtie ;

l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières ;

l'impôt sur les revenus industriels et commerciaux ;

l'impôt sur les revenus des traitements et salaires ;

l'impôt sur les revenus des professions et occupations non soumises à d'autres impôts.

Impôt sur le revenu des professions et occupations non soumises à d'autres impôts. — Les personnes qui résident en Roumanie sont passibles de l'impôt à raison de l'ensemble des revenus de cette nature qu'elles perçoivent sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces revenus ont été réalisés en Roumanie ou à l'étranger.

Au contraire, les personnes qui résident à l'étranger ne sont soumises à l'impôt que pour les revenus de cette cédule qu'elles tirent de Roumanie.

Rentrent dans cette cédule les bénéfices des professions libérales.

Le revenu net imposable est égal à la différence entre les recettes et les dépenses professionnelles. Le montant de ces dépenses est fixé forfaitairement par la loi pour chacune des catégories de contribuables passibles de l'impôt.

En ce qui concerne les professions libérales, les dépenses professionnelles susceptibles d'être admises en déduction du revenu brut est d'un tiers de ce revenu.

Afin d'alléger les charges fiscales qui frappent les contribuables débutant dans une carrière libérale, l'impôt est réduit de deux tiers durant les trois années qui suivent la date à laquelle ils ont débuté et de moitié pour les deux années qui suivent cette première période.

La loi a fixé un minimum d'imposition pour les professions libérales. Ce minimum est calculé d'après la valeur locative des locaux professionnels et d'habitation et la population de la localité où la profession est exercée.

Les contribuables doivent souscrire une déclaration au mois de janvier de chaque année. Cette déclaration est vérifiée par la Commission fiscale d'imposition de première instance. Un représentant de chacune des catégories de contribuables intéressés est adjoint à la commission où il a voix consultative. Les contribuables et l'administration peuvent déférer les décisions de la commission à une commission d'appel qui est composée du juge du tribunal local, d'un délégué des contribuables et d'un représentant du fisc.

L'impôt est payé trimestriellement. Les versements afférents aux deux premiers trimestres sont effectués sur la base de l'impôt payé l'année précédente. Lors de la fixation définitive de l'impôt, un trop perçu peut être déduit des trimestres suivants ou au contraire un moins perçu ajouté aux échéances de la deuxième partie de l'année. Ce système permet au Trésor d'encaisser de manière régulière et périodique une partie des cotisations, sans qu'il soit nécessaire d'attendre la fin des opérations d'assiette et de liquidation de l'impôt.

Les impôts sur les revenus se composent du principal

perçu au profit de l'Etat et d'un impôt additionnel recouvré pour le compte des départements, communes et établissements publics.

VU :

Le Président de la thèse,

ALLIX.

VU :

Le Doyen,

ALLIX.

VU et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris,

ROUSSY.

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

	Pages
Bibliographie.	
Principales abréviations.	
Introduction	1

PREMIERE PARTIE

CONTRIBUTION DES PATENTES

CHAPITRE PREMIER

Historique et caractères généraux	11
Période antérieure à la loi du 31 juillet 1917	11
Inconvénients de la patente. — Son improporcionnalité	13
La réforme de la loi du 31 juillet 1917	13

CHAPITRE II

Conditions d'imposition à la patente	16
Principe de la généralité de la patente. — Sa portée	16
Exercice habituel et effectif de la profession	17
Profession exercée dans un but lucratif	18
Exercice illicite de la profession	18
Exercice eu France. — Imposition des étrangers	19

CHAPITRE III

Exemptions	21
Définition du contrat de louage de services. — Evolution de la juris- prudence des tribunaux judiciaires	22
Historique et jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat	25
Jurisprudence actuelle	27

CHAPITRE IV

Eléments dont se compose la patente	29
Droit fixe	29
Droit proportionnel	30
Calcul des cotisations	31

CHAPITRE V

Droits de patente applicables aux professions libérales	32
SECTION I. — Régime antérieur à la réforme de 1934	32
SECTION II. — La réforme réalisée en 1934	33
SECTION III. — Causes de la réforme de 1934	35

CHAPITRE VI

Mode d'imposition du droit fixe	39
SECTION I. — Influence de la population	39
SECTION II. — Qu'entend-on par établissement ? — Cas de pluralité d'établissements	41

CHAPITRE VII

Mode d'imposition du droit proportionnel	46
SECTION I. — Locaux imposables	46
SECTION II. — Détermination de la valeur locative	48
Evaluation au moyen des baux	48
Evaluation par comparaison	51
Evaluation directe	52
Répartition de la valeur locative globale entre les locaux d'habitation et les locaux professionnels	52
SECTION III. — Application du taux légal à la valeur locative imposable	53

CHAPITRE VIII

Personnalité de la patente	55
Imposition des Sociétés	56

CHAPITRE IX

Annualité de la patente	58
Annexe. — Extrait du tarif des patentes et résumé de jurisprudence ..	61

DEUXIÈME PARTIE

IMPOTS CÉDULAIRES SUR LES REVENUS

CHAPITRE PREMIER

Le principe de l'autonomie des cédules	65
---	-----------

CHAPITRE II

Pages

De quels impôts cédulaires relèvent les professions médicales ? ..	68
---	-----------

CHAPITRE III

Impôts sur les bénéfices des professions non commerciales :

SECTION I. — Détermination du bénéfice imposable	78
Période à envisager	78
Recettes à retenir	78
Dépenses à déduire	79
Report déficitaire	85
SECTION II. — Personnes imposables. — Lieu d'imposition. — Calcul de l'impôt	87
SECTION III. — Des déclarations	87
SECTION IV. — Du contrôle des déclarations	88
Des demandes de renseignements	88
Appréciation des renseignements fournis et notification de la base provisoire d'imposition	89
Examen des observations du contribuable	92
Procédure de préconciliation	92
SECTION V. — De la Commission de taxation	93
Compétence de la Commission	93
Composition et fonctionnement	94
Pouvoirs de la Commission	98
Forme et notification des décisions de la Commission	99
Voies de recours dont sont susceptibles ses décisions	101
Caractère de la Commission de taxation	103
SECTION VI. — Majoration d'impôt en cas d'insuffisance de déclaration	106
SECTION VII. — Défaut de déclaration. — Taxation d'office	107
SECTION VIII. — Moyens de contrôle dont dispose l'administration ..	108
Droit de communication auprès des administrations publiques	109
Droit de réquisition	112
Expertises médicales ordonnées par les tribunaux	113
Vaccination antivariolique	117
Vérification des décès	117
Déclaration des maladies épidémiques	118
Assistance médicale gratuite	118
Frais médicaux pour suites de blessures de guerre ou de maladies contractées ou aggravées en service pendant la guerre	121
Sociétés de Secours mutuels	122
Accidents du travail	125
Assurances sociales	129
Frais de dernière maladie figurant dans les déclarations de successions	134
Déclarations des employeurs et des chefs d'entreprise	135

	Pages
Tenue d'un livre journal	139
Communication du livre-journal	140
Sanction du refus de communication	141
Efficacité relative du livre-journal	141

CHAPITRE IV

Impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux	143
SECTION I. — Entreprises soumises à l'impôt	143
Exemptions	143
SECTION II. — Détermination des bénéfices imposables	147
Période dont les résultats servent de base à l'impôt	147
Bénéfice net imposable	147
Bénéfice brut	148
Produits accessoires	148
Frais et charges à déduire	149
Des diverses déductions à faire subir au bénéfice net	152
Report déficitaire	154
SECTION III. — Obligation des contribuables. — Etablissement des impositions	154
Régime de l'imposition forfaitaire	154
Régime de l'imposition d'après le bénéfice réel	155
SECTION IV. — Personnes imposables. — Lieu d'imposition	157
SECTION V. — Du calcul de l'impôt	157
SECTION VI. — Des majorations d'impôts	158
SECTION VII. — Cession ou cessation d'entreprise	159

CHAPITRE V

Impôts sur les traitements et salaires	160
SECTION I. — Revenus soumis à l'impôt	160
SECTION II. — Personnes imposables. — Lieu d'imposition	161
SECTION III. — De la base d'imposition	161
SECTION IV. — Du calcul de l'impôt	164
SECTION V. — Des renseignements à fournir par les employeurs et les chefs d'entreprise	165

CHAPITRE VI

Dispositions communes aux impôts cédulaires	166
SECTION I. — Imposition des contribuables disposant de revenus professionnels provenant de sources différentes	166
SECTION II. — Réductions pour charges de famille	171
SECTION III. — Territorialité de l'impôt. — Taxation à la source (Impôt sur les bénéfices non commerciaux et sur les traitements et salaires).	172

TROISIEME PARTIE

IMPOTS PERÇUS PAR L'ADMINISTRATION
DE L'ENREGISTREMENT

CHAPITRE PREMIER

Vente de fonds de commerce ou de clientèle	179
--	-----

CHAPITRE II

Rapports d'expertise	192
----------------------------	-----

CHAPITRE III

Certificats médicaux	194
----------------------------	-----

QUATRIEME PARTIE

Aperçu de quelques législations étrangères	199
Angleterre	200
Belgique	210
Italie	213
Luxembourg	217
Roumanie	219

